

# 博士學位論文

## 税務会計における公正処理基準の研究

—予測可能性と無償取引における収益認識を中心として—

2021年度

柳瀬 成博

熊本学園大学大学院  
商学研究科商学専攻

## 論文要旨

1967（昭和42）年度法人税法改正で、法人税法22条4項に収益の額や原価・費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」という規定が、創設された。これは、直接的には、税制調査会の税制簡素化答申（昭和41年12月）を受けて、企業会計準拠主義を採用することによる商法を中心とした企業会計との「二度手間の排除」を主たる目的として明文化されたものと考えてよい。また、当時においては、企業会計の立場からも、「企業会計原則」との調和を図るために、実現主義と取得原価主義に基づいた企業利益を基礎として、税務会計の課税所得を計算すべきとする強力な意見書が、日本会計研究学会税務会計特別委員会を中心とする会計学会から出されて、「企業会計原則」を含めた一般に公正妥当な会計慣行に基づいた所得計算を提案したのであった。

創設された法人税法22条4項の規定における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という）の内容については、制定当時から、事例の積み重ねによって明確化されることが期待されており、最終的には裁判所の判断に俟つとされていた。そして、制定後50年余りが経過し、多くの裁判例が積み重ねられてきた。また、この間、国際的共通化（コンバージェンス）を志向する会計基準が設定されるとともに、会計基準と商法（会社法）との調整も図られる一方で、会計基準の国際化、高度化、複雑化が、中小企業に多大な事務負担をかけることに対処するために、中小企業の会計に関する指針や要領が公表されてきた。

このような裁判例の積重ねと会計基準の複線化（大企業と中小企業の2つの会計基準が存在すること）を背景として、現在の制度環境における法人税法22条4項の意義および在り方を再検討することは、税務会計の研究と実務の双方にわたって、重要な課題であると考えられる。

また、先の会計学会の意見書で、企業会計の企業利益と税務会計の課税所得との間の差異として最も問題となったのが、法人税法22条2項の「無償による資産の譲渡と無償による役務の提供による取引」（以下、「無償取引という」）から生じる収益の認識である。無償、すなわち対価なしでの譲渡や役務の提供からは、現金等の経済的利益の流入がないので、未実現であり、したがって、企業会計では収益を認識しないという立場である。法人税法は、有償取引との公平の立場で、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）などの考え方によって、無償取引からも収益を認識する。この点に関して、公正処理基準は機能しないのであろうか。

そこで本論文では、裁判例の積重ねを通じて公正処理基準の内容がどのように明確になってきたのか、および目的や内容の異なる多種多様な会計基準書等が併存するという制定当時とは異なる制度環境の下で、公正処理基準はどのように解釈されているのかという問

題意識の下、税務会計における公正処理基準の捉え方について、公正処理基準の解釈や立法の趣旨などによりながら、公正処理基準の予測可能性を探求する。その上で、無償取引における収益認識を題材として、税務会計の視点から再度、「公正処理基準」の意義と適用上の射程について考察するものである。

まず、第1章では、税務会計の基礎的な体系を取り上げ、税務会計の意義や役割を概観した。そこでは、税務会計は、租税法の規定に従い課税所得の計算を行う会計領域を示していることを概観している。この課税所得の計算にあたっては、企業会計に準拠することにより公正処理基準により算出された企業利益でなければならないことを確認した。したがって、企業会計によって算出される企業利益という場合の「企業会計」とは、税務会計上いかに解釈されなければならないのか指摘している。

すなわち、法人税法では、会計方法の選択性の抑制や適用条件の規制が行われているのに対して、企業会計では、係る制約に捉われず、当該企業にとって妥当と認められる会計方法の自由な選択とその継続適用を前提とし、「企業の自主的判断に基づく適正な会計処理」（自主的経理）であると指摘した。

また、本章の中では、企業会計と税務会計との親和性について述べており、親和的であった双方が、会計基準のコンバージェンスにより乖離せざるを得なくなった現状を指摘している。これにより、企業会計制度と法人税法の本質的差異が顕在化してきていることを確認し、企業会計では認められている会計処理であっても、法人税法上では公正処理基準に該当しないとする会計処理が見受けられてきていることを指摘した。このような事案においては、その解釈に法人税法の趣旨、目的を取り込んでおり、原則として、法人税法 22 条 4 項の規定により、公正な企業会計に準拠するとする公正処理基準を定めているなかで、公平性を確保するためとはいえ、「別段の定め」がないにもかかわらず、法人税法独自の観点から公正処理基準を解釈することは、納税者の予測可能性を害するおそれがあると懸念している。

第2章では、前章からの公正処理基準の変容と予測可能性について、大竹貿易事件及びビックカメラ事件を題材として検討を行った。ここでは、公正処理基準の解釈・適用が変容してきていることについて、公正処理基準の立法趣旨の観点から検討を加えた。

具体的には、立法の趣旨によれば、公正処理基準は税制の簡素化および二度手間の排除の要請から導かれるのであるが、法人税法が採用し得る企業会計の会計処理は、税制調査会答申にも現れているように、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」でなければならず、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準が創設された昭和 42 年当時の企業会計は、取得原価主義を基本に、収益には実現主義、費用には発生主義を採用する費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とする会計であり、商法は同様の原則に基づいた配当可能利益の計算を目的とする会計を行っていた。つまり、企業会計が、①継続性の確保、②予測見積りの極力排除、③実現主義の徹底等を実行してくれる限りにおいて、法人税法の課税所得計算と取得原価主義から計算される企業利益の計算とは親和性を有することが

できたのであるとの見解を述べた。なお、企業会計が課税所得の計算に予測可能性を与えることができる理由は、継続性のある自主的経理の保証であるとの見解を示した。

したがって、「法 22 条 4 項の公正処理基準＝企業会計の会計処理基準」と理解されることで、日常の企業会計（商法会計）がそのまま適用でき、その結果、公正処理基準を用いることで課税所得計算における予測可能性が機能することになるのであるとの私見を述べている。

第 3 章では、第 2 章で述べた公正処理基準の予測可能性について、より考察を深めるため、税制調査会の税制簡素化答申に基づいて、公正処理基準の制定理由について概観している。とりわけ、公正処理基準の規定の性質については、創設規定であるとして位置付けるのか、それとも確認規定であるとして位置付けるのか、双方の考え方が存しているが、通説では確認規定であると解されている。また、公正処理基準は、所得計算における基本規定であるのか、それとも補完規定であるのかという観点からは、公正処理基準が、企業会計準拠主義の機能を果たしているのかどうかの検証にもなり得る。その帰結としては、企業会計は「認識」と「測定」によって導かれる収益の額と費用・損失の額を基本として、益金の額から損金の額が控除されて課税所得が計算されるため、計算の基本となる「認識」と「測定」において、法人税法の理念と異なるときに「別段の定め」となる。

私見としては、所得金額の計算上、法 22 条 4 項は、法 22 条 2 項および 3 項の領域、並びに「別段の定め」が適用されない領域に適用されるとの理解に基づけば、公正処理基準は、基本規定であるとする考え方が合致する。また、「税制簡素化の具体的措置について（昭和 42 年 2 月 10 日、税簡 7-1、大蔵省）」においても、「所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」（傍点一筆者）としており、筆者は所得計算の基本規定であると解した。

税制簡素化は、「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させる」（簡素化第一次答申、43 頁）ことを意味している。なお、この意味における税制簡素化は、主として、所得金額の計算の局面を対象としているものと理解される。そうすると、法 22 条 4 項による簡素化は、企業会計を基本規定として法 22 条による課税所得を計算しようと企図するものであり、企業会計準拠主義と軌を一にするものであるといえる。これは、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上を志向するものであると、本論文では指摘した。

第 4 章では、前章に引き続き所得計算を担う企業会計の方からも、税法と企業会計との調整に関する意見書が出されており、税制の簡素化、すなわち所得計算の基本規定である法 22 条 4 項の創設に大きな役割を果たしたと思われる。そこでは、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和 27 年意見書）と大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和 41 年意見書）の概要を確認し、双方の相違点を指摘している。昭和 27 年意見書と昭和

41 年意見書との関係を整理すると、まず、それぞれの検討事項が異なっていることをあげている。これは、時代の変化に伴う環境を反映していることは当然であるが、より大きな要因としては、昭和 41 年意見書は、昭和 27 年意見書が、企業会計原則の立場からの一方的ないいっ放しの意見書であったことの反省の上に、検討公表されたものである点である。それゆえに、昭和 41 年意見書の提言内容は、「税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の実現が可能であると思われる事項」に限定されていた。

これに対して、昭和 27 年意見書と昭和 41 年意見書は、いずれも税法の所得金額の計算に関する基本的な考え方を明示している点では一致していた。しかしながら、大きな違いも存している。実際に、両者を比較すると、昭和 27 年意見書では、次のように述べられていることを確認した。

「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである」。

これに対して、昭和 41 年意見書では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」とした。

すなわち、昭和 41 年意見書において、「税法特有の規定を適用して」の文言が含まれており、この点に、「税法に反映されている課税所得計算の原則」に対する意識が示されているものと解される。つまり、昭和 27 年意見書は、企業会計上の純利益は課税所得の基礎であり、所得計算の基本理念も企業会計と同じ根拠で行われると述べる。これに対し、昭和 41 年意見書では、課税所得は企業利益を基礎に税法特有の規定を適用して計算されると述べている。

また、それぞれの表現についても、昭和 27 年意見書においては、強い調子で、啓蒙的な表現になっているのに対して、昭和 41 年意見書では、確認的な表現になっていた。

なお、両意見書ともに、課税所得の計算上、健全な会計慣行を尊重すべきことの明文の規定を設けることを提言している。ただし、総則的規定を設けることの目的は、企業会計が想定する所得金額の計算に関する基本的な考え方を法人税法上明確にすることにあり、税制簡素化を意図するものかどうかについては定かではない。

第 5 章では、「無償取引」における収益の認識について検討を行った。とりわけ、本章では、経済的価値の流出を伴う無償取引を中心に論じている。無償取引に係る収益の根拠に関する見解としては、適正所得算出説、同一価値移転説、有償取引同視説(二段階説)、実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)があり、また、無償取引に係る収益の範囲に関する見解としては、無限定説と限定説がある。

筆者は、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説の正当性を示したいと考えた。また、無償取引の収益認識としての無限定説と限

定説を取り上げて、両者の異同に検討を加えている。具体的には、文理解釈上は、無償取引にも公正処理基準が及ぶと解されるが、現在の企業会計では、無償取引からは収益は認識しない。また、無償取引は、対価の受け入れなしに収益を認識することになるので、実現主義にも反することとなるのである。しかし、無償取引は、「別段の定め」ではないのである。

そこで、無限定説と限定説が登場することになる。まず、法 22 条 2 項の無償取引には、公正処理基準は及ばない特別の定め、つまり、適正価格（時価）による有償取引を擬制することにより、常に収益が発生するとするのが無限定説である。これに対して、無償取引を認識しようとするのであれば、公正処理基準が及ばないので、公正処理基準の例外としての「別段の定め」を置くことで解決する考え方が限定説ということになる。つまり、限定説では、包括所得概念では純理論的には所得を構成するが、評価の困難性があるが故に排除したはずの未実現利益を実現主義の例外として認めざるを得ない借方項目、具体的には寄附金の定めを置くこととなる。換言すれば、無限定説は法 22 条 2 項単独で無償取引を認識するが、限定説は借方「寄附金」があつて初めて法 22 条 2 項が収益として認識される。

無償取引は、法 22 条 2 項の収益の額の認識が始まるが、無償であるが故に対価がなく、実現主義を採用する企業会計では収益とはならない。法人税法は、課税の公平の実現や課税の繰延べの回避の理論に基づき、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）によりながら、税法固有の所得として、無償取引を認識している。

しかし、会計学的にいうと、貸方の収益の認識だけでは、会計処理（仕訳）が成り立たないので、借方に費用等を認識する必要がある。借方、貸方の両建て経理を行うと相殺されて所得がない（ゼロ）ことになるので、借方の費用等の全額か一部かを損金不算入としなければならない。ここに、無限定説か限定説かの議論が入ってくることになるので、借方の費用等の「別段の定め」での存在を重視する限定説に賛成したい。法人税法は、法 22 条 4 項で公正処理基準を採用することで、収益・費用の額を公正妥当な企業会計の基準や会計処理方法に委ねて、いわゆる企業会計準拠主義を採用している。

つまり、課税所得の計算が企業会計に準拠しながら行われるということは、収益・費用の認識に当たって、当然、簿記的思考に基づいた会計処理を念頭においてなされるべきことを意味している。そうすると、無限定説も当然、借方の費用は考慮していなければならないのであつて、そうすると、両説は結果としては同じだといえる。

要するに、企業会計上では、無償取引から生じる収益を認識するには、必ず、借方の費用等も認識されなければならないのであつて、この費用等を損金としない「別段の定め」が必要となるのではないかとの私見を述べた。

第 6 章では、前章に続き無償取引から生じる会計処理について検討している。とりわけ、企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」の下で、無償譲渡の会計処理はどのように考えることが可能であるのか検討している。そこでは、無償取引からの収益に関連して問題になるのは、企業会計（概念フレームワーク）が、収益をキャッシュ・インフローに結び付けていることである。収益である純資産の増加が、対価の受入れによつ

て生じると考えるならば、対価を伴わない無償取引からは収益は生じないことになる。

しかしながら、例えば、無償による資産の譲渡により資産を譲受けた側や無償による役務の提供を受けた側では、たとえ対価を支払っていないとしても、取引時の時価に相当する経済価値をもつ資産を取得したり、役務の提供を受けることを考えると、無償取引においても、譲渡法人から譲受けた法人に対して、時価に相当する経済価値の移転があったことになる。そうなると、移転された経済価値は、譲受けた法人側において認識されることになる。

このように考えると、無償取引において、対価の受取りがないことを理由に、収益を認識しないことは、経営活動における経済価値形成の事実を把握して報告することを目的とする企業会計を放棄することになるのではなかろうかとの私見を述べている。

第7章では、企業会計基準委員会（ASBJ）「企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準」（2018年）とこれに対応して創設された法人税法22条4項の「別段の定め」である法22条の2について検討した。「収益認識会計基準」では、実現という用語は用いられていない。この基準は、履行義務の充足という法律上の権利義務関係を手掛りとして経済実態を把握しようとすることを特徴とするもので、具体的には、資産に対する支配を獲得することを意味する。つまり、収益認識会計基準は、顧客の立場から財サービスに対する支配の獲得の時を収益認識の時点としているのである。しかし、顧客に支配を獲得させる財またはサービスの移転は、企業の立場からは財の引渡しあるいはサービスの提供を意味するので、結局、収益認識会計基準は、実現という用語を用いていないものの、従来の実現原則の考え方を引き継ぎ、それを精緻化したものにすぎないといえる。

他方、税務会計では、資産の販売等からの収益の益金算入については、公正処理基準ではなく、法人税法22条4項の「別段の定め」である22条の2が適用されることとなる。しかし、新設された法22条の2および通達の規定は、対価の回収可能性および返品の可能性を考慮しないことを除いて、実現主義を精緻化したものと考えられる「収益認識会計基準」の考え方を受け入れている。また、資産の販売等以外からの収益の益金算入は、なお公正処理基準に従うことになるが、それは権利確定の意味での実現原則と解されているとした。

以上のような各章での考察により、税務会計における公正処理基準の射程をどのように捉えるのか、以下のような卑見を示している。

法人税法22条2項においては、「無償による資産の譲受け」に関する定めはあっても、「無償により役務の提供を受けること」に関する定めは設けられていない。このように法22条2項において、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、同項の文理解釈からも明らかで、昭和40年の立法当時から通説と考えられてきた。

国税庁の解説は、平成22年に法25条の2が創設されたことから、法22条2項において受贈益の額が益金の額に算入されるということになっていることとして法25条の2で益金不算入とすることとせざるを得なくなったと述べている<sup>1</sup>。この際の国税庁の説明では、法22条2項で、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、諸費用

<sup>1</sup> 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説九訂版』（税務研究会出版局、2019年）、507頁。

と受贈益が相殺されて、所得金額にならないから、あえて両建て処理をしていなかったが、この改正で両建て処理が行われることになったので、併せて、受贈益の益金不算入とする措置が必要になったとしている。

法 25 条の 2 第 2 項は、「前項に規定する受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いづれの名義をもつてされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と、法 37 条 8 項の規定をそのまま取り入れており、金銭の無利息貸付けや無償による役務の提供などの経済的利益の無償の供与を受けた場合も、受贈益が生じると解釈できる規定となっているのである。

つまり、法 22 条 2 項には、収益の額となる取引に、「無償による資産の譲受け」はあっても、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」（「役務の提供受け」は本論文における造語である）は存在しないのである。存在しないのに、法 22 条 2 項の「別段の定め」として、法 25 条 2 項は、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」の収益を益金に算入しないと規定しているのである。繰り返しになるが、法 22 条 2 項からは、役務の無償による提供を受ける法人側に収益の額が存在しないのであるから、法 25 条の 2 第 1 項と法 37 条 2 項の適用はなされないはずなのである。

しかし、課税庁は、この法 22 条 2 項と法 25 条の 2 との不整合には関知することなく、法人税法基本通達 4-2-6（受贈益の額に該当する経済的利益の供与）を発遣して、通達の前半に次のように述べている。

「内国法人が、当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から、例えば、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなるのであるが……」として、無償による役務の提供からも収益が生じることを前提としている。

つまり、無利息貸付の場合を例に採れば、

(借方)	支払利息	×××	(貸方)	受贈益（債務免除益）	×××	
〔	(借方)	支払利息	×××	(貸方)	支払債務	×××
		支払債務	×××		受贈益（債務免除益）	×××

の会計処理が成り立つのである。

ところが、かかる見解を正当化する説明が次のようになされている。

「従来、子会社が負担すべき費用に相当する金額を親会社が負担したことにより、その負担した金額が親会社において寄附金の額に該当する場合であっても、子会社において当該費用の額と受贈益の額が相殺され、所得金額に影響ないことから、あえて両建て処理を行わ



ないこととしても法人税の課税所得の計算上特段問題は生じなかった」<sup>2</sup>。

この説明によると、先に述べた両建説を採用しており、無償による役務の提供を受けた側では、受贈益を認識するのだが、結局、費用と収益が相殺されるので、取引として例示しなかったということになる。

この法 22 条 2 項と法 25 条の 2 との不整合については、税務会計の観点からは理解できる。すなわち、公正処理基準が機能しているということは、法 22 条 2 項が単独で収益を認識するのではなく、必ず、対応する費用も考慮されているのである。だから、課税庁は両建説を強調しているのであって、このケースでは、収益と費用とが相殺されてしまうので、無償による役務の提供を受ける場合には明文化しなかったというのである。

法 22 条 4 項で公正処理基準を導入して、企業会計準拠主義を採用したが、ここでは、諸会計基準や諸原則などのように、会計処理を行う際の認識基準や測定基準ばかりを公正処理基準というのではなく、取引を複式簿記の機構にのせて利益計算する過程をも含んでの公正処理基準ではないだろうか。複式簿記に準拠した会計は、借方があれば貸方あり、資産の販売（譲渡）であれば売主（譲渡側）と買主（受贈側）の両者を考慮に入れて会計処理が考えられているのであるから、法人税法 22 条の「取引」も、まさしく公正処理基準に則って企業会計に準拠しながら解釈がなされなければならないであろう。これが、公正処理基準の予測可能性であると結論づけている。

---

<sup>2</sup> 佐藤、同上、507 頁。

# 目次

はじめに	1
<b>第1章 税務会計の制度と基本的視点</b>	<b>6</b>
第1節 法制度と企業会計	6
第2節 課税所得の計算構造	9
第3節 企業会計基準のコンバージェンスと公正処理基準	13
<b>第2章 税務会計における公正処理基準の役割</b>	<b>16</b>
第1節 判例にみる公正処理基準の変容	17
第2節 税制簡素化と二度手間防止	21
第3節 公正処理基準の予測可能性	24
第4節 小括	26
<b>第3章 公正処理基準の立法趣旨 —税制簡素化の視点から—</b>	<b>28</b>
第1節 立法の経緯	28
第2節 立法趣旨	31
第3節 規定の性質	33
第4節 小括	36
<b>第4章 公正処理基準の必要性 —会計意見書の視点から—</b>	<b>37</b>
第1節 昭和27年意見書の概要およびその影響	37
第2節 昭和41年意見書の概要およびその影響	41
第3節 昭和41年意見書の性格および特徴	45
<b>第5章 無償取引における収益認識と公正処理基準</b>	<b>48</b>
第1節 無償取引に係る収益認識の根拠	48
第2節 無償取引に係る収益認識の限定の当否	50
第3節 無償取引に係る法22条2項収益と3項費用	53
第4節 小括	56
<b>第6章 無償取引における収益認識と企業会計</b>	<b>57</b>
第1節 無償譲渡の会計処理	57
第2節 企業会計と無償取引	57

第3節	利益計算思考と無償取引	60
第4節	小括	63
<b>第7章</b>	<b>「収益認識に関する会計基準」と税務会計</b>	<b>65</b>
第1節	収益認識会計基準の特徴	66
第2節	「収益認識に関する会計基準」における認識	68
第3節	法人税法22条の2と収益の認識	71
第4節	税務会計における収益認識	75
	おわりに	77
	参考文献	86

## はじめに

1967（昭和 42）年度法人税法改正で、法人税法 22 条 4 項に収益の額や原価・費用・損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」という規定が、創設された。これは、直接的には、税制調査会の税制簡素化答申（昭和 41 年 12 月）を受けて、企業会計準拠主義を採用することによる商法を中心とした企業会計との「二度手間の排除」を主たる目的として明文化されたものと考えてよい。また、当時においては、企業会計の立場からも、「企業会計原則」との調和を図るために、実現主義と取得原価主義に基づいた企業利益を基礎として、税務会計の課税所得を計算すべきとする強力な会計学会からの意見書が日本会計研究学会税務会計特別委員会を中心とする会計学会から出されて、「企業会計原則」を含めた一般に公正妥当な会計慣行に基づいた所得計算を提案したのであった。

創設された法人税法 22 条 4 項の規定における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という）の内容については、制定当時から、事例の積み重ねによって明確化されることが期待されており、最終的には裁判所の判断に俟つとされていた。そして、制定後 50 年余りが経過し、多くの裁判例が積み重ねられてきた。また、この間、国際的共通化（コンバージェンス）を志向とする会計基準が設定されるとともに、会計基準と商法（会社法）との調整も図られる一方で、会計基準の国際化、高度化、複雑化が、中小企業に多大な事務負担をかけることに対処するために、中小企業の会計に関する指針や要領が公表されてきた。

このような裁判例の積重ねと会計基準の複線化（大企業と中小企業の 2 つの会計基準が存在すること）を背景として、現在の制度環境における法人税法 22 条 4 項の意義および在り方を再検討することは、税務会計の研究と実務の双方にわたって、重要な課題であると考えられる。

また、先の会計学会の意見書で、企業会計の企業利益と税務会計の課税所得との差異として最も問題となったのが、法人税法 22 条 2 項の「無償による資産の譲渡と無償による役務の提供による取引」（以下、「無償取引という」）から生じる収益の認識である。無償、すなわち対価の無い譲渡や役務の提供からは、現金等の経済的利益の流入がないので、未実現であり、したがって、企業会計では収益を認識しないという立場である。法人税法は、有償取引との公平の立場で、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）などの考え方によって、無償取引からも収益を認識する。この点に関して、公正処理基準は機能しないのであろうか。

そこで本論文では、裁判例の積重ねを通じて公正処理基準の内容がどのように明確になってきたのか、および目的や内容の異なる多種多様な会計基準書等が併存するという制定当時とは異なる制度環境の下で、公正処理基準はどのように解釈されているのかという問題意識の下、裁判例等の先例と判例に現れてきた会計基準書等の内容および特徴を検討す

ることによって、「公正処理基準」の内容を整理し、課税所得計算における法人税法 22 条 4 項の規定の意義を再検討する。

とりわけ、税務会計の起点として、法人税法 21 条では、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」と規定している。そして、法人税法 22 条は、法人税の課税標準である法人所得の計算に関する一般規定として、重要な役割を有している。その第 1 項では、法人の課税所得算定における基本原則として、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」と規定している。法人の課税所得算定において、法人所得課税が事業年度という特定の期間についてなされる限り、実務上、問題となるのは、収益、原価、費用および損失の年度帰属の問題である。

また、法人の課税所得算定における基本原則である法人税法 22 条 1 項の内容を確認すると、法形式上、「各事業年度の所得の金額は」、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされる。そして、「益金の額」については、法人税法 22 条 2 項において、「益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。すなわち、法人の課税所得の算出上、「益金の額」に算入すべき金額として、有償取引のほか、「無償による資産の譲渡又は役務の提供」および「無償による資産の譲受け」に係る「収益の額」も「益金の額」に算入する旨を規定している。これは、対価を伴わない取引（無償取引）からも「益金の額」に算入すべき収益が生じることを明文化しているものであると解される。

このように、法人税法上、法人の所得の金額は、「益金の額」から「損金の額」を控除した額とされるが、法人税法には所得の金額の基礎となる「益金の額」の定義を定めた法文は存在せず、上述した法人税法 22 条 2 項において、「益金の額」に算入すべき「収益の額」に係る取引を例示的に列挙しているのに止まっているのである。そして、「益金の額」に算入すべき「収益の額」は、別段の定めがあるものを除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」、すなわち、「公正処理基準」に従って計算される。したがって、課税所得の算出にあたっては、税務会計の範疇により誘導されることになる。

ここまで来たら、「公正処理基準」とは、具体的に何を指しているのか定義しておかなければならないであろう。「公正処理基準」とは、企業会計で行われる会計処理の基準・原則を指し、具体的には、企業会計原則や諸会計基準、会社法や金融商品取引法等の計算規定や会計処理基準であり、確立した会計慣行を含むとおきたい。極めて単純に言えば、企業会計である。

そのような中、課税所得の算出は、法人税法 22 条 4 項の規定により、原則として企業会計を尊重するという考え方を定めているが、すでに問題提起したように、「無償取引」に係る収益の認識については、法人税法と企業会計とは両者の取り扱いが異なっている。すなわち、企業会計上、「無償取引」については、その会計理論が今もって確立しておらず、現

状では収益として認識されていないのである。つまり、「益金の額」の算出において、法人税法 22 条 4 項の規定により企業会計に準拠しながらも、企業会計では収益が認識されない「無償取引」における収益の認識は、企業会計には存在しない法人税法独自の取り扱いであるといえる。

上述した課税所得の算出において、法人税法は、企業会計準拠主義に基づき確定決算主義（法人税法 74 条 1 項）を採用していることは事実であるから、課税所得の算出は、企業会計に準拠して行われていることに間違いはない。しかし、この際の企業会計への準拠の根拠は、企業会計上の利益と税務会計上の課税所得とが共通の観念であるところから、通説では会社法を含む企業会計と法人税法での利益・所得計算の二度手間を省くという「二度手間論」で片づけられている感がある。しかしながら、租税法の中に企業会計が組み込まれているのであれば、租税法の大原則である租税法律主義（憲法 84 条）の下で、企業会計は法的安定性と予測可能性を納税者に与えなければならないものと考えられる。別言すれば、納税者は、租税法上、申告納税制度を採用して、自主的に記帳し課税所得の計算を行うのであるから、日常的に用いている企業会計が一番分かりやすく、信頼できる手段なのである。

そこで本論文では、税務会計における公正処理基準を再考することで、とりわけ、企業会計における納税者の予測可能性について検討する。この問題意識の背景には、大竹貿易事件（最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決）以降、法人税法の企図する公平な所得計算という要請が強調されるようになり、課税所得の計算において、「法人税法の独自の観点」といったフィルターが設定されるようになった。つまり、企業会計上の会計処理の基準をそのまま公正処理基準として取り入れるというわけではなく、法人税法における趣旨・目的といった独自のフィルターを介することで判断するようになったのである。いわば、企業会計が所得計算において機能していたと思われる予測可能性が無機能化しているのではないかという懸念がある。

かかる「公正処理基準」が有する予測可能性の無機能化現象について検証するために、「公正処理基準」の立法趣旨を税制の簡素化という視点と、会計学会からの「公正処理基準」創設の必要性の提言という視点から検討を試みている。

また、上述した無償取引における収益の認識について、企業会計上認識されない収益の額を、納税者の予測可能性という視点からどのように理解し、税務会計上位置付けられるのかを検討を加えたい。少々大げさだが、税務会計の研究は、究極において、無償取引から何故収益が生じるのかという研究と、これとは反対に、企業会計では何故無償取引から収益を認識しないのか、あるいは認識できないのかの研究であるといえるであろう。企業会計は、会計期間と会計期間との間の公平を維持しながら、適正な期間損益を計算している。これを担保する理論が、取得原価主義に則った実現主義であり、費用収益対応の原則である。

現状での企業会計は、利害調整の会計というより、むしろ情報提供のための会計を行っている。そこでの会計には、厳密には未実現ではあるが、キャピタル・ゲインの移転が認められる場合には、有用な利益情報となるのではないだろうか。

まず、第1章では、「税務会計の制度と基本的視点」と題し、税務会計の意義や目的について触れ、制度的に企業会計とどのように密接に関係しているのか確認する。また、税務会計は企業会計を尊重しているが、その背景について概観する。さらに、課税所得の計算構造を理解し、「益金の額」及び「損金の額」について法文の計算規定の確認を行う。そして、税務会計が予定していた適正な会計基準等に則った会計処理が、近年の企業会計基準の多様化や国際会計基準とのコンバージェンスによってどのように対応しているのか確認する。

第2章では、公正処理基準の予測可能性を検討するにあたり、裁判例を用いた検証を行う。とりわけ、予測可能性の無機能化現象を検証するために、上述した大竹貿易事件ならびにビックカメラ事件（東京高裁平成25年7月19日判決）を検討する。そのうえで、公正処理基準の解釈・適用が変容し、企業会計の予測可能性の無機能化が生じているのであれば、元々の法22条4項の立法趣旨に顧み、現代における公正処理基準の解釈について再検討する。

第3章では、企業会計と法人税法との乖離について、第2章で検証した公正処理基準の予測可能性についてより考察を深めるため、その存在意義や機能について触れる。

本章では、まず、公正処理基準がどのような経緯で、また、どのような考え方や目的をもって制定されたものであるかを明らかにする。そこでは、端的に言って、税制簡素化の実現にあると説明されるところであるが、今一度、その点を確認し、税制簡素化以外の制定理由の有無について概観する。また、今日のような会計基準の複線化の状況において、「一般に公正妥当」とは何かということが、法人税法22条4項の再検討における重要な基点であると考えられる。この「一般に公正妥当」の内容を確認することによって、公正処理基準の有する所得計算における予測可能性について検討を加える。

第4章では、公正処理基準の必要性について会計意見書の視点から検討する。ここでは、前章に引き続き、昭和41年12月税制調査会による簡素化答申において、税制簡素化の推進、あるいは、その実現に向けた中心的課題として、法人税法の課税所得の計算と商法や企業の会計慣行等との開差の縮小が認識され、企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けることが、その縮小のための具体的な措置のひとつであるとして提言されていた。

他方、所得計算を担う企業会計の方からも、税法と企業会計との調整に関する意見書が出されており、税制の簡素化、すなわち所得計算の基本規定である法22条4項の創設に大きな役割を果たしたものと思われる。ここでは、昭和27年経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」及び昭和41年大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会「税法と企業会計との調整に関する意見書」の概要とその影響について概観することで、簡素化答申への企業会計の影響を検証する。

第5章からは、上述した「無償取引」における収益の認識について検討を加える。周知の通り、法人税法22条は、法人税法の所得計算に関する一般規定であり、重要な役割を有している規定であるが極めて簡潔な内容になっている。特に同条2項の無償取引に関する規定については、複数の解釈が成立する余地があり、従来から議論のあるところである。とり

わけ本章では、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説の正当性を示したい。また、無償取引の収益認識としての無限定説と限定説を取り上げて、両者の異同に検討を加える。さらには、限定説の延長線上で考えるべき法人税法 22 条 3 項の費用等の認識についても考察する。

第 6 章では、無償取引の会計処理について、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」に基づいたとき、無償譲渡の会計処理はどのように考えることが可能であろうか。譲渡された「資産」が、①事業投資資産である場合と、②金融投資資産である場合とに分けて考察する。

また、本章第 3 節では、「利益計算思考と無償取引」と題して、無償取引から考えられる譲渡時における収益に関する考え方について、譲渡法人側と譲受け法人側との会計処理を考察し企業会計における問題点を指摘する。

第 7 章では、2018年3月に、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」の公表により、収益認識に関する包括的な会計基準が導入された。この新たな収益認識会計基準の創設により、平成30年度税制改正では、これに対応するために一連の法人税法の改正が行われた。具体的には、法人税法22条4項の「別段の定め」として法人税法22条の2が創設されるとともに、法人税法22条4項の「別段の定め」として延払基準を認める旧法人税法63条および返品調整引当金の繰入れによる損金算入を規定した旧法人税法53条が廃止された。

本章においては、まず、企業会計と法人税法の収益認識の原則を踏まえたうえで、「収益認識に関する会計基準」と改正された法人税法の規定との異同点を示すとともに、法人税法の対応を示したい。そして、企業会計においては処理の定めのない無償による資産の譲渡および役務の提供から、法人税法が収益を認識する根拠について考察する。そのうえで、収益認識に係る会計と税務会計の乖離の側面から、課税所得計算の原理・原則について考察する。

以上のような章立てにより、税務会計における公正処理基準の捉え方について、裁判例における公正処理基準の解釈や立法の趣旨などによりながら、公正処理基準の予測可能性を探求する。その上で、無償取引における収益認識を題材として、税務会計の視点から再度、「公正処理基準」の意義と適用上の射程について考察したい。

そして、筆者なりの卑見をもって本論文の結びとする。



## 第1章 税務会計の制度と基本的視点

税務会計 (tax accounting) の概念について、富岡幸雄氏は、「課税の基準となる課税所得の計算や課税価額の評価を目的とする会計である。要するに、会計的測定方法によって確定される課税標準を算定把握するために財務的情報の測定と伝達を果たす租税目的の会計が、税務会計なのである」<sup>1</sup>と述べられている。

本章では、税務会計の基礎的な体系を取り上げ、税務会計の意義や役割を概観することで、本論文の目的や問題意識を明らかにする。

### 第1節 法制度と企業会計

本節では、税務会計の意義や目的について触れ、制度的に企業会計とどのように密接に関係しているのか述べる。また、税務会計は企業会計を尊重しているが、その背景について概観する。

#### 1. 企業会計を基底とする税務会計の意義

わが国においては、戦後、デモクラシーを基調とする政治体制や社会機構に適合する租税思想への転換がなされてきた。この租税に対する新しい観念のもとに、国・地方公共団体が権力に基づき一方的に納付すべき税額を決定する「賦課課税制度」から、納税者が自主的に納税する「申告納税制度」へと発展した。

申告納税制度は、文化の進んだ国で、近代会計の原則が浸透し、すぐれた会計制度が確立していなければ、公正かつ円滑に運営できない。納税者が信頼し得る会計記録を持ち、これに基づいて自ら課税標準を適正に算定できる場合に、はじめてこの申告納税制度が存立することが可能になる。このような税務運営の変容のなか、申告納税制度をスムーズに運営するための基盤として、企業会計と税務の関連性、とりわけ税務の企業会計への依存性が重要な課題として登場してきたものと考えられる。

税務会計は、上述したように、課税の基準となる課税所得の計算や課税価額の評価を目的とする会計であると位置付けられる。これは、法人税法においては、課税所得の算定を意味し、この課税所得という概念は法的概念であるが、その計算構造は会計概念である<sup>2</sup>。したがって、税務会計の中心課題は、課税所得の確定ということに求められる。すなわち、税務会計の意義は、租税法の規定に従い課税所得の計算を行う会計領域を示しているものと考えられる。

<sup>1</sup> 富岡幸雄『税務会計学講義』（中央経済社、2003）4頁。

<sup>2</sup> 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』（森山書店、2005）27頁参照。

この会計領域について、富岡幸雄氏は、会計の社会公共的機能への期待に触れられており、次のように述べられている。

「会計は、個別企業の私的な計算用具であるにとどまらず、社会的用具として社会公共的な性格を有し、社会秩序の形成要因としての機能を発揮すべきである。このことからして、租税問題についても会計の社会的・制度的機能が生かされなければならない。会計の社会公共的な機能の増大に伴い、租税負担の公正な配分秩序の形成のために会計の有する独自の原理とその手法の活用が求められている。すなわち、租税目的のための会計である税務会計の確立と機能の向上を通じて、会計の社会的役割が一段と高い次元で発揮されることが期待される」<sup>3</sup>（傍点一筆者）。

この富岡氏の考えは、会計は、一企業の個別の利益計算の用具ではなく、社会的用具として社会秩序の形成要因としての機能を発揮できるのであって、例えば、企業と株主や債権者との利害調整、あるいは、国家と企業間における公平な税負担という租税負担の公正な配分秩序を形成するのであると解釈できる。会計は、本来、正しい期間損益計算を行うのであって、公平な期間配分という機能は、当然、有していることを忘れてはならない。

## 2. 税務会計から見る企業会計の意義

法人税法上の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出される企業利益を基礎として誘導される。したがって、課税所得が担税力の尺度として適正に算出される前提条件として、企業会計が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法人税法 22 条 4 項）（以下、「公正処理基準」と呼ぶ。）により算定されたものであるという前提がなければならない。したがって、企業会計によって算出される企業利益という場合の「企業会計」とは、税務会計上いかに解釈されなければならないかが問題となる。

この解明の手掛かりについて、「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和 41 年 10 月 17 日）がある。そこでは、「本来、企業利益は当該企業に妥当と認められる選択された会計方法によって算出されるものであり、その選択適用については継続性を前提とする限り弾力性が認められているものである」<sup>4</sup>と記載されている。

つまり、企業会計とは、各企業の個別的・具体的経営事情に応じて、妥当なものとして選択された会計方法に基づく利益計算のための会計であると解される。しかも、継続性が前提とされるかぎり、弾力性ある会計方法の選択適用が可能であるとされている。ここでの弾力性ある会計方法の選択適用とは、法人税法等で会計方法の選択性の抑制や適用条件の規制が行われているものの、かかる制約に捉われず、当該企業にとって妥当と認められる会計方法の自由な選択とその継続適用を意味する。このことを端的に言うならば、「企業の自主的判断に基づく適正な会計処理」（自主的経理）と解することができる。

<sup>3</sup> 富岡、前掲注 1、4 - 5 頁。

<sup>4</sup> 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年）、総論第一。

ここでの「適正な会計処理」とは、適正な経理に関する基準に基づく会計が意味されることになる。このことについて、武田隆二氏は、「企業会計とは、各企業の適正な経理に関する基準の継続的適用に基づく、利益計算のための会計であると規定できるであろう」<sup>5</sup>と述べられ、かかる意味での企業会計は、「意見書」において「継続的に健全な会計慣行」という言葉によって代表されているものと考えられる。

また、武田氏は、「個々の企業の『経理に関する基準』が税務官庁の確認や公認会計士の証明という手段を通じて『適正』と判断されたものは『相当に権威ある支持を有する基準』とみなされ、それ故に『一般に公正妥当な会計処理の基準』に相応するものとして扱われることとなるであろう」<sup>6</sup>とも述べておられる。

したがって、企業会計とは、法的制約から解放され、企業の自主的判断に基づく、弾力性ある会計方法の選択適用を意味するのではなく、租税法が確定決算主義（これについては後述する）を採用する以上、企業会計の尊重とは、企業が商法や会社法、その他の法令の計算規定を尊重し健全な会計慣行によって経理を行うことを建前としているということを前提とした会計処理を意味しているものと考えられる。

### 3. 確定決算主義と会社法会計との関係

上述した確定決算主義について、法人税法 74 条 1 項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定している。これを確定決算主義と呼ぶ。ここで、「確定した決算」とは、一般に株主総会の承認（会社法 438 条 2 項）を指す。つまり、ここに税務会計と会社法会計のつながりがみられる<sup>7</sup>。

この確定決算主義は、税務会計と会社法会計において別々に利益・所得を計算するという二度手間を避けるために採用された。一般的には、公正処理基準が実体的規定であり、確定決算主義は手続規定であると解されている。すなわち、企業会計と直接的に関わっているのは公正処理基準であって、確定決算主義は申告方法についての手続的な規定であるといえる<sup>8</sup>。

また、法人税法は、企業会計準拠主義を採用しているが、会社法においても同様の考え方がみられる。会社法 431 条では「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定されている。すなわち、会社法も法人税法とともに、企

---

<sup>5</sup> 武田、前掲注 2、41 頁。

<sup>6</sup> 武田、前掲注 2、41 頁。

<sup>7</sup> 渡辺徹也『スタンダード法人税法 [第 2 版]』（弘文堂、2019）36 頁参照。

<sup>8</sup> 中里実「企業課税における課税所得計算の法的構造」『法学協会雑誌』第 100 卷 9 号（1983）1557 頁参照、野口浩「確定決算主義の意義と必要性」『税法学』550 号（2003）27 頁参照、濱田洋「国際化の中の確定決算主義」『租税法研究』40 号（2012）47-55 頁参照。

業会計を利益計算の基底にしている<sup>9</sup>。つまり、法人税法は、課税所得計算において、企業会計、会社法、法人税法の順に会計規定が適用されているのである<sup>10</sup>。

したがって、わが国の法人税法は、課税所得の計算については、まず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎としての会社法会計があり、さらにその上に税務会計があるという意味での「会計の三重構造」を前提としていると考えられる<sup>11</sup>。

これは、企業会計・会社法会計・税務会計の3つの会計において、それぞれ目的が違うことから、法人税法が完全に企業会計および会社法会計に依拠することができないことを意味しているものと考えられる。

## 第2節 課税所得の計算構造

### 1. 通則的規定の意義と特徴

法人税の課税標準である所得（課税所得）の金額の計算については、平成30年税制改正前までは、法人税法22条1項から5項までの通則的規定（基本的規定）が設けられていた。その第1項では、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」と定められている。この規定を計算式で表すと次のようになる。

$$\text{各事業年度の所得（課税所得）の金額} = \text{当該事業年度の益金の額} - \text{当該事業年度の損金の額}$$

ここにおいて、「益金」および「損金」という言葉は、もともと超期間的概念であるから、「当該事業年度の」という文言によって期間限定が与えられる。また、抽象的な価値概念である「益金」および「損金」は、「益金の額」および「損金の額」という表現をもって具体的な貨幣量概念を示すことになると考えられる。

法人税法22条の2項以下については、後述するが、その概要は、次のとおりである。

- (1) 同条第2項では、「益金の額に算入すべき金額」が収益の額に関連づけられており、第3項では、「損金の額に算入すべき金額」が原価・費用・損失の額に関連づけられて、それぞれ例示的に規定されている。
- (2) 第4項では、収益の額および原価・費用・損失の額は、法令に特別の規定がない限り、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に従って計算する旨が規定されている。

<sup>9</sup> 末永英男『法人税法会計論（第8版）』（中央経済社、2016）26頁。なお、谷口勢津夫教授は、「企業会計準拠主義にいう『企業会計』は、会社法会計と、これが準拠する企業会計の両者を含んだ広義の企業会計である」（谷口勢津夫『税法基本講義第6版』（弘文堂、2018）404頁）としている。

<sup>10</sup> 末永、前掲注9、29頁。

<sup>11</sup> 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）349頁。

(3) 第5項では、益金の額および損金の額の計算から除外される「資本等取引」の範囲が規定されている。

このような条項によって構成されている課税所得計算の通則的規定については、以下のようないくつかの特徴を指摘することができる。

- ① 法人税法 22 条第 1 項は、「所得の概念」そのものではなく、「所得の金額の計算」を規定したものであり、法律的には課税標準を「益金の額」と「損金の額」とに分解している。
- ② 課税所得の計算要素のすべては、積極的因子になる「益金の額」または消極的因子になる「損金の額」のいずれかに集約される。ある取引に関して、収益及び原価、費用、損失が生じる場合には、収益の額と原価、費用、損失の額を両建計上することが建前とされている。
- ③ ここに規定されている課税所得の計算方式は、事業年度を期間的な単位とした、いわゆる「損益法」によるものである。
- ④ 同条の第 4 項において、益金の額に算入すべき収益の額および損金の額に算入すべき原価、費用、損失の額は、基本的には「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算するものとされているが、これは、「別段の定め」による個別的规定のない分野について課税所得計算の公正妥当な会計基準への依存性を明定したものと考えられる。

法人税法 22 条 1 項から 5 項までの通則的規定（基本的規定）の有するこれらの特徴は、企業会計で用いる表現を借りれば、事業年度ごとの期間損益計算を行うが、その会計処理は総額主義であり、当期業績主義ではなく包括主義の損益計算書<sup>12</sup>を念頭に置いた損益法に基づく所得計算であるといえるであろう。税法は、期間損益と期間外損益に分けるというよりも、税を負担する能力、すなわち、担税力が所得であるとするそもそもの原理が強く働くのである。この点は、後述する無償取引からも所得が生じるとする法 22 条 2 項の規定によく現れている。

## 2. 益金の額の計算規定

各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる 7 つの取引が、当該事業年度の収益の額とされている（法 22②）。

---

<sup>12</sup> 当期業績主義とは、一切の損益項目を期間損益と期間外損益とに区別し、損益計算書には期間損益項目のみを計上し、期間外損益を利益剰余金計算書で処理する概念である。

また、包括主義とは、損益計算書は特定期間中に認識された収益およびこれに対応する費用を計上して、企業の経営成績を明瞭に表示するために作成されるのであるが、この場合、損益に影響をおよぼすすべての項目は、その性質のいかんにかかわらず、また当期の営業成績に対する関係のいかんを問わず、その発生が認識された年度の損益計算書に計上されるべきであるとする概念である。（『企業会計用語辞典』（同文館、1961 年）136 頁、166 頁参照）。

- ① 資産の販売に係る収益の額
- ② 有償による資産の譲渡に係る収益の額
- ③ 有償による役務の提供に係る収益の額
- ④ 無償による資産の譲渡に係る収益の額
- ⑤ 無償による役務の提供に係る収益の額
- ⑥ 無償による資産の譲受けに係る収益の額
- ⑦ その他の取引で資本等取引以外のものに係る収益の額

これら益金の額を構成する収益のそれぞれについては、以下に概説する。

#### (1) 資産の販売に係る収益

これは、要するに商品・製品等の棚卸資産の販売収益（売上高）である。ここで資産の販売とは、営業活動として有償により継続的に行われる資産の譲渡をいうものと解される。

##### ① 資産の有償譲渡に係る収益

これは、固定資産、棚卸資産、金銭債権等の譲り渡しの対価としての収益である。ここでいう譲渡には、通常の譲渡形態としての売却のほか、交換、収用、現物出資、代物弁済等が含まれる。ただし、棚卸資産の譲渡のうち販売に該当するものは、「資産の販売」であるので、ここから除かれる。この譲渡収益については、企業会計の場合と異なり、譲渡原価と相殺せずにグロスの金額でもって計上することが建前とされている。

なお、有価証券の譲渡等については、譲渡収益と譲渡原価との差額である譲渡益または譲渡損を益金の額または損金の額に算入するものとされている。

##### ② 役務の有償譲渡に係る収益

これは、手数料、賃借料、運送料、受取利息など役務提供についての対価としての収益であり、サービス業や金融業等では営業収益を構成する。

##### ③ 資産の無償譲渡に係る収益

資産の無償譲渡を収益発生取引とみるべきかどうかは、会計上は必ずしも明らかにされていない。しかし、税務上は資産の無償譲渡について、例えば、資産を第三者に有償で譲渡した後にその譲渡代金を特定の者に無償で譲渡したに等しいとみなすことにより、収益が発生したと解されている。この場合には、無償譲渡した資産の時価相当額が収益の額となる。

#### (2) 役務の無償提供に係る収益

この種の無償取引には、サービスの無料提供、金銭の無利子貸付等がある。役務の無償提供を収益発生取引とみることなどについては、資産の無償譲渡の場合と同様であると考えられる。

#### (3) 資産の無償譲受けに係る収益

これは、いわゆる受贈益を指しているものとする。特定の受贈益を資本剰余金とみる会計上の見解もあるが、税務上は、すべての受贈益を収益として扱うことが建前とされて

いる。

#### (4) その他の収益

例えば、債務免除、債務消滅、損害賠償、資産の評価換え等による種々の収益が含まれる。

益金の額を構成する収益の額で注意すべき点は、対価のない無償取引が税法では収益と認識されることを先ず、挙げなければならない。企業会計は、対価のない資産の販売や役務の提供からは収益は生じないからである<sup>13</sup>。また、無償による役務を受けたときも収益が生じる点も忘れてはならない。

### 3. 損金の額の計算規定

各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除く、次に掲げる額とされている（法 22③）。

- ① 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- ② 当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日まで債務の確定しないものを除く）の額
- ③ 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

これら損金の額を構成する原価、費用、損失については、以下に概説する。

#### (1) 原価

これは、当期の販売収益、請負収益等と個別的・直接的な対応関係をもつ売上原価、完成工事原価等を意味している。税務上は、有価証券の譲渡やデリバティブ取引の場合を除いて、すべての原価をグロスの金額で計上することが建前とされているので、固定資産等の譲渡原価をも含むものとなっている。

#### (2) 費用

これには、当期の販売収益等と期間的、間接的な対応関係をもつ販売費及び一般管理費のほか、支払利息割引料等の営業外費用が含まれる。ここで、当期の損金の額に算入できる費用は、償却費を別として期末までに「債務の確定」したものに限定されている。この「債務の確定」とは、別に定めるものを除き、次の3要件のすべてに該当する状態をいう（法基通 2-2-12）。

- ① 期末までにその費用に係る債務が成立していること（債務の成立）。
- ② 期末までにその債務にもとづいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること（給付原因事実の発生）。
- ③ 期末までにその金額を合理的に算定することができるものであること（金額の合理的算定）。

このように、費用の期間限定については、「債務の確定」が問題とされているのである

<sup>13</sup> 企業会計審議会、前掲注4参照。

が、これは、法人が自由勝手に費用を見積計上したとしても、その見積費用の損金算入が認められない旨を明らかにしたものである。したがって、見積費用の計上を伴う引当金の設定は、税務上、別段の定めによる場合を除いて認められていない。

### (3) 損失

これは、当期の販売収益等と対応関係をもたない火災・震災・風水害等の災害、盗難、争議等の偶発的事故、損害賠償等による損失が含まれる。

損金の額を構成する原価、費用、損失の額で注意を要することは、先ず、原価は収益との個別対応であるが、費用は、収益と期間対応するが、原則として、税法は法的基準として、債務確定主義を採用して、費用を認識するということである。この債務確定主義は、引当金などの見積り計上を規制する目的で導入されたのであるが<sup>14</sup>、企業会計の発生主義とは異なる認識基準である。

もう一点は、損失には債務確定基準は及ばないのかということである。とりわけ、興銀事件（最高裁 16 年 12 月 24 日判決）で問題となった貸倒損失の損金算入を考えてみる必要があるだろう。

## 第 3 節 企業会計基準のコンバージェンスと公正処理基準

上述してきた通り、税務会計の目的は、課税所得を算出することに間違いはなく、課税所得の計算ツールとして企業利益を用いていることを確認した。ここでは、課税所得計算の基礎となる企業利益を算出するにあたり、税務会計が予定していた適正な会計基準等に則った会計処理が、企業会計基準の多様化や国際会計基準とのコンバージェンスによってどのように対応しているのか確認する。また、企業会計基準のコンバージェンスは、上述した会計の三重構造にどのように影響を与えているのか確認する。

### 1. 企業会計基準のコンバージェンス

2001 年 8 月、米国の制度に倣って民間による財団法人財務会計基準機構（FASB）が設立され、企業会計基準委員会が（ASBJ）が発足した。同委員会が会計基準の設定を担うようになってから、新基準の設定等が創出されている。

このような会計基準の設定は、国際基準との調和（ハーモニゼーション）を主眼とするものであるが、その実質は企業財務の透明化を図ることにあると考えられる。つまり、適正な期間損益計算において不可欠とされた取得原価主義は、わが国のバブル崩壊時のようなデフレ経済において会社が所有する資産の含み損の温床を産んだため、その弊害を排除し財務の透明化を図るために時価主義志向が強調されることになった<sup>15</sup>。この時価主義志向は、

<sup>14</sup> 武田昌輔「法人税法における『確定した債務』の研究」『税理』第 21 巻第 9 号、10 頁。

<sup>15</sup> 品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計 2009 Vol.61』484-485 頁



取得原価主義の枠の中で、その修正とされ、金融商品以外の含み損は計上するが、含み益は計上しないという手法が採用されている。また、「時価」の測定には極めて不確実な要素（見積り要素）を取り込むことになるので、時価主義一辺倒ではかえって企業財務の不透明化を招くものと考えられる。したがって、このコンバージェンスを機に、企業会計と税務会計がそれぞれの目的の違いから乖離していくこととなるのである。

## 2. 企業会計と概念フレームワーク

平成16年7月2日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」を公表した。詳細については後章で触れるが、この討議資料の公表は、コンバージェンスが強く要請されていた当時、わが国の会計基準設定に画期的な意義をもつものと考えられていた。この日本版ともいえる「財務会計概念フレームワーク」は、わが国で初めて明文化されたもので、国内的にも、対外的にも活用が期待されていた。

第1節でも述べたように、従来わが国の会計基準の設定方法は、企業会計の実務慣行のなかから一般に公正妥当と認められたところを要約するという帰納的アプローチに基づいていた。

しかし、帰納的アプローチでは、現状の会計実務に問題があってもそれを改善することが難しく、また、今まで存在しなかったような「取引」や「事象」について対応することが困難であるという問題が見られた。また、会計基準全体の整合性や一貫性が維持できない可能性があることも問題視されていた。

このような問題点を克服するため、会計基準を理論的に体系づけて開発することという演繹的アプローチが求められるようになった。そのための手法として、概念フレームワークは重要な位置を占めるようになったのである。

## 3. 公正処理基準の解釈

上述したように、これまで親和的であった企業会計と税務会計であったが、会計基準のコンバージェンスにより乖離せざる得なくなった。そもそも、税務会計は企業会計に依存ないし準拠することで、「企業利益」から「所得」に引き直すプロセスを目的は違うにせよ、親和性を理由にできる限り二度手間を省きたいという事情があるかのように思われる。また、税務会計は課税所得の計算が最終的な目的となることから、所得計算の出発点となる企業利益の質や簿記上の取引について、益金や損金の規定に準拠しているのかが問題となる。そこで、第2節で概説した益金及び損金の計算は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に従って計算するとしている。公正処理基準の内容としては、会社法、金融商品取引法の計算規定や企業会計原則等の中で種々規定されているが、明確なものでないものが少なくなく、しかも企業会計原則や確立した会計慣行は網羅的ではなく、その

網の目は極めて粗いと批判がある<sup>16</sup>。さらには、企業会計原則等の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らない。

また、近年、企業会計の変容により、企業会計制度と法人税法の本質的差異が顕在化してきており、企業会計では認められている会計処理であっても、法人税法上では公正処理基準に該当しない会計処理とされる事案が見受けられる。このような事案においては、公正処理基準の解釈に法人税法の趣旨、目的を取り込んでいる。つまり、公正処理基準は確認的規定ではなく、創設的規定として機能しているのである<sup>17</sup>。原則として、公正処理基準の規定により公正な企業会計に準拠することを定めているなかで、公平性を確保するためとはいえ、「別段の定め」がないにもかかわらず、法人税法独自の観点から公正処理基準を解釈することは、納税者の予測可能性を害するおそれがあると考えられる。

また、絶えず変化する企業の経済取引においては、今後も新たな問題が生じることが想定される。そのような場合には、公正処理基準の解釈が重要となってくるであろう。公正処理基準の解釈については、立法当時より、不明確なところは判例の積み重ねによって明確になってゆくものであるとされるように、裁判所の判断に委ねられている<sup>18</sup>。

そこで、次章以降では、公正処理基準の趣旨や目的を確認し、立法当時よりどのような議論がなされていたのか検討する。

---

<sup>16</sup> 山田二郎「公正処理基準の機能—消極論の立場から—」『税務会計研究』第5号(1994)86頁参照。

<sup>17</sup> 末永英男「税務会計と租税判例」『税務会計研究』第28号(2017)159頁参照、酒井克彦「法人税法22条4項に関する確認規定説についての再考—確認規定説から創設規定説へ—」『商学論纂(中央大学)』第58巻第1・2号(2016)120-121頁参照。

<sup>18</sup> 西原宏一「法人税法の一部改正」『税務弘報』第15巻7号(1967)75頁参照、金子、前掲注11、351頁参照。

## 第2章 税務会計における公正処理基準の役割

わが国の法人所得計算においては、簿記・会計上の取引を基点として、法人税法（以下、「法」という。）22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」（以下、「公正処理基準」<sup>1</sup>という。）としている。したがって、取引の会計処理にあたっては、「別段の定め」が存在しない場合において、同条同項の企図する会計処理の基準に従って処理されることになる。

この公正処理基準が何を指すのかについては、議論があるが、法は企業会計準拠主義に基づき確定決算主義（法人税法74条1項）を採用していることは事実であるから、課税所得の計算は企業会計に準拠して行われていることに間違いはない。しかし、この際の企業会計への準拠の根拠は、通説では会社法を含む企業会計と法人税法での利益・所得計算の二度手間を省くという「二度手間論」（これについては後述する）で片付けられている感がある。

しかし、租税法の中に企業会計が組み込まれているのであれば、租税法の大原則である租税法律主義（憲法84条）の下で、企業会計は法的安定性と予測可能性を納税者に与えるものでなければならないと考えられる。したがって、これまで議論されてきていない企業会計が有する租税法における法的安定性と予測可能性、とりわけ予測可能性について考えてみたい<sup>2</sup>。

この企業会計の予測可能性を考察するにあたり、近年の租税判例、とりわけ法人税法の所得計算に関わる争いをみると、企業会計に対する理解のなさからか、純粹に法律（租税法）的観点から判断がなされており、違和感を覚えるところが大きいにある。前章で述べたように、法22条は所得計算の原理をうたった規定であり、原則的には企業会計上の公正処理基準により、公正な企業会計の基準に準拠して計算される場所であるが、最近の裁判例<sup>3</sup>では、公正処理基準の解釈が大きく旋回し、法人税法独自の解釈による、税法上の公正処理基準の存在が明らかになってきた。とりわけ、大竹貿易事件（最高裁平成5年11月25日判決）以降、法人税法の企図する公平な所得計算という要請が強調されるようになり、課税所得の計算において、「法人税法の独自の観点」といったフィルターが設定されるようになった。

<sup>1</sup> 本章における公正処理基準の呼称については、企業会計原則や企業会計基準委員会が公表する国内会計基準などの公正会計慣行に係る公正処理基準と、税法上の公正処理基準、すなわち法22条4項が掲げる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とを区別して、前者を「企業会計上の公正処理基準」、後者を「税法上の公正処理基準」として用いる。

<sup>2</sup> 本章の問題点として、公正処理基準が導入された昭和40年代の会計基準は、会計慣行として定着していた企業会計原則及び同注解を中心とした会計基準しか存在していなかった。しかしながら今日では、金融商品会計基準やリース会計基準といった新たな会計基準の創設、また、平成18年の会社法の新設を契機に、組織再編に係る会計や税務及び中小企業と大企業との会計基準の複線化等々もあり、改めて法人税法における公正処理基準の解釈が問われている時代である。したがって本章では、法人税法における公正処理基準の意義を再考すると共に、同法における企業会計の予測可能性の確保を主張するものである。

<sup>3</sup> 例えば、オリックス銀行事件（東京高裁平成26年8月29日判決）、所有権移転外ファイナンスリース事件（福岡地裁平成11年12月21日判決）、興銀事件（最高裁平成16年12月24日判決）、エス・ブイ・シー事件（最高裁平成6年9月16日決定）、プリペイドカード事件（名古屋地裁平成13年7月16日判決）などがあげられる。

つまり、企業会計上の会計処理の基準をそのまま公正処理基準として取り入れるというわけではなく、法人税法における趣旨・目的といった独自のフィルターを介することで判断するようになったのである。いわば、企業会計が所得計算において機能していたと思われる予測可能性が無機能化しているのである。

そこで本章では、この予測可能性の無機能化現象を検証するために、大竹貿易事件ならびにビックカメラ事件（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決）を検討する。そのうえで、公正処理基準の解釈・適用が変容し、企業会計の予測可能性の無機能化が生じているのであれば、元々の法 22 条 4 項の立法趣旨に顧み、現代における公正処理基準の解釈について再検討したい。

## 第 1 節 判例にみる公正処理基準の変容

法 22 条 4 項の公正処理基準の捉え方や考え方は新たな局面を迎えている。その傾向を端的に言うならば、課税所得計算が企業会計から乖離し、公正処理基準が変容してきているということである。この傾向は、大竹貿易事件以降、顕著に現れてきており、とりわけ、公正処理基準の解釈について法人税法独自の解釈基準が示されるようになってきている。

### 1. 大竹貿易事件（最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決）<sup>4</sup>

#### 【事件の概要】

X（原告）は、輸出取引を業とする株式会社である。X と海外顧客の輸出取引は、X において輸出商品を船積みし、輸送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形として、これを X の取引銀行で買い取ってもらうものであった。

輸出取引において、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことで売買代金の回収を図り得る実情にあった。このような実情を背景として、輸出取引による収益の計上については、船積時を基準として収益を計上する会計処理（以下、「船積日基準」という）が、実務上は、広く一般的に採用されていた。

ところが、X は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に、船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引き渡しをしたものとして、従前から、荷為替手形の買い取り時点で輸出取引による収益を計上しており（以下、「為替取組日基準」という）、昭和 55 年 3 月期および同 56 年 3 月期においても、輸出取引による収益を為替取組日基準によって所得金額を計算し法人税の申告を行った。

これに対し、所轄税務署長 Y（被告）は、為替取組日基準により収益を計上する会計処理が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日

---

<sup>4</sup> 民集 47 巻第 9 号 5278 頁。

基準によって計上すべきとして、Xの昭和55年3月期および同56年3月期の所得金額および法人税額の更正等を行った。それらの取り消しを求めてXが争った。

#### 【判例研究】

本件では、輸出取引による収益の計上について、船積日基準と為替取組日基準という2つの会計処理のうち、どちらが法22条4項の公正処理基準に該当するのかが争点となった。

まず、最高裁は、当該判決において、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益はその実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に算入すべきものとする」とする。これは、収益の計上は、公正処理基準に従うべきであり、具体的には、収益は実現＝収入すべき権利の確定したときに計上すると述べているのである。

さらに、法22条4項については、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」としている。つまり、公正処理基準は、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に合致しなければならないのである。

最高裁は、船積日基準の方を選択することになるが、為替取組日基準を排斥する理由として、「為替取組日基準は・・・収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえない」、「このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難い」と述べている。この部分は、実現している収益の計上時期を人為的に操作することは、公平な所得計算という法人税法の目的に反すると判断している。

つまり、大竹貿易事件では、為替取組日基準が公正処理基準に該当する理由を、「公平な所得計算」という法人税法の目的が根拠の1つになったと考えられる。

本件では、企業会計の収益計上基準である引渡し基準が実現＝権利確定となり、本件ではそれは船積日基準であるので、公平な所得計算に合致するという点において、企業会計上の公正処理基準＝法22条4項の税法上の公正処理基準となり、予測可能性が機能しているといえる。問題は、すべての企業会計上の公正処理基準が、公平な所得計算という要請に適った税法上の公正処理基準であるといえるのかである。この判断を的確にできるのかであるが、極めて不確定であるので、租税法律主義が要請する課税要件明確主義<sup>5</sup>の点で問題といえよう。

<sup>5</sup> 課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする租税法律主義を基調とする考え方である。また、みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねない。

## 2. ビックカメラ事件（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決）<sup>6</sup>

大竹貿易事件の考え方をさらに鮮明にしたと思われるのが、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（平成 12 年 7 月 31 日、以下、「不動産流動化実務指針」という）と公正処理基準の関係が問題となったビックカメラ事件である。

### 【事件の概要】

内国法人 X（原告・控訴人）は、平成 20 年 6 月以降その発行する株式を東京証券取引所市場第一部に上場しているが、これに先立つ平成 14 年 8 月に、資金の調達等の目的で、その所有する土地および建物等を信託財産とする信託契約（以下、「本件信託契約」といい、これに係る信託財産を、以下、「本件信託財産」という）を締結した上で、それに基づく受益権（以下「本件信託受益権」という）を総額 290 億円で第三者に譲渡すること等を内容とするいわゆる不動産の流動化（以下、「本件不動産流動化取引」という）を行った。そして、本件不動産流動化取引について、課税所得の計算上、本件信託受益権の譲渡をもって本件信託財産の譲渡と扱う売却取引として認識し、その旨の会計処理をし、以降、本件信託契約およびこれに係る契約を終了させた事業年度（平成 19 年 9 月 1 日から平成 20 年 8 月 31 日までの事業年度。以下、「本件事業年度」という）までの間、この会計処理を前提とした法人税の確定申告をしていた。ところが、その後、本件不動産流動化取引について、本件信託財産の譲渡を金融取引として取り扱う会計処理をすべきである旨の証券取引等監視委員会の指導を受け、過年度の会計処理の訂正をした。

X は、本件事業年度の法人税について、その前提とした会計処理を訂正したことにより、同年度の法人税の確定申告に係る確定申告書の提出により納付すべき税額が過大となったとして、更正をすべき旨の請求をしたところ、所轄税務署長から更正をすべき理由がない旨の通知を受けたため、その取消しを求めて出訴した。

X は、①法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は旧商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」（以下「公正会計慣行」という）と一致するから、法人税法上の「別段の定め」が存在しない限り、株式会社がする税務処理は、公正会計慣行に従って当該会社がする会計処理と一致することになると論じた上で、②本件不動産流動化取引に関する行政指導および課徴金納付命令における見解に依拠し、本件不動産流動化取引については、税務処理においても、金融取引処理を前提とすべきと主張した。

この事件では、法人が、いわゆる不動産の流動化を行い、当該不動産の信託に係る受益権を特別目的会社に譲渡した場合に、不動産流動化実務指針に基づく金融取引としての処理が、公正処理基準に合致するかが争われた。

原審である東京地裁<sup>7</sup>（高裁支持）では、法 22 条 4 項について、次のように述べている。

「同項（法 22 条 4 項―筆者注）が、『企業会計の基準』等の文言を用いず、『一般に公

<sup>6</sup> 『訟務月報』60 巻第 5 号 1089 頁。

<sup>7</sup> 東京地裁平成 25 年 2 月 25 日判決、『訟務月報』第 60 巻第 5 号、1103 頁。

正妥当と認められる会計処理の基準』と規定していることにも照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であり、現に法人のした収益等の額の計算が、適切な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法（法人税法一筆者注）1条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成5年判決参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致するものではない」としている。

#### 【判例研究】

ビックカメラ事件の判決は、法22条4項にいう公正処理基準を「税会計基準」と定義付け、法人が収益等の額の計算にあたって採った会計処理の基準が当該税会計処理基準に該当するといえるか否かについては、適正な課税および納税義務の履行の確保（法1条）を目的とする法人税法固有の観点から判断されるものである。さらに、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準を「公正会計基準」と定義付け、税法上の公正処理基準（ここでは税会計処理基準）と企業会計上の公正処理基準（ここでは、公正会計基準）とが、常に一致することを、法22条4項が規定しているわけではないと解している。

では、本件での所得計算における企業会計の予測可能性は、どのように考えたらよいのか。不動産の信託に係る受益権を特別目的会社に譲渡した場合に、不動産流動化実務指針に基づいてリスクの程度を考慮して金融取引とする会計処理、いわゆる「リスク・経済価値アプローチ」<sup>8</sup>は、適正・公平な課税所得を計算する税法上の公正処理基準となるのか。この点に関して、納税者と課税庁は真っ向から対立する。

納税者は、企業会計審議会「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」（平成16年2月13日、以下、「論点整理」という）を持ち出して「事業投資リスクからの解放」をもって収益実現の判断基準とする（論点整理38）もので、この「リスク・経済価値アプローチ」は、法律上の基準とは異なるものの、不動産流動化に係る取引の経済的実体からみて、合理的といえる収益計上基準を採用したのでであると主張する（東京地裁における納税者の

---

<sup>8</sup> 不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されており、かつ、当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんど全てが、譲受人である特別目的会社を通じて他の者に移転している場合に、譲渡人は不動産の譲渡取引を売却取引として会計処理することが認められる。

なお、リスクと経済価値の移転についての判断に当たっては、リスク負担を流動化する不動産がその価値の全てを失った場合に生ずる損失であるとして、リスク負担割合によって判定し、流動化する不動産の譲渡時の適正な価額（時価）に対するリスク負担の割合がおおむね5%の範囲内であれば、リスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転しているものとして取扱い、その場合売却処理を行うことになる。一方、リスク負担の割合が5%を超える場合には、金融取引として処理することになる（「不動産流動化実務指針」4項参照）。

主張)。

一方、課税庁は、「一般的な実現主義（権利確定主義）と異なるリスク・経済価値アプローチによる収益の認識をするというものであり、実現主義（権利確定主義）の範囲から外れた基準というべきであって、このような実現主義（権利確定主義）の例外というべき同指針（不動産流動化実務指針―筆者注）の取扱いを、『別段の定め』もなく認めることは、租税公平の見地から認められるものではない。」（東京地裁における課税庁の主張）と主張した。同様に、裁判所も不動産流動化実務指針について、「公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである。」（東京地裁判決）との判断を下している。

判示で出された「別の観点」とは何か。それは、課税庁がいうように、不動産流動化実務指針は、「投資家保護の目的という観点から、企業会計上、特別目的会社を活用した不動産の流動化取引における譲渡人の会計処理に限り、これを売却と認定する上での特別な規定を設けたにとどまるもの」と解しているのである。

以上のように、本件では、企業会計上の公正処理基準（この場合は、不動産実務指針）は、税法上の公正処理基準には該当せず、所得計算における企業会計の予測可能性は無機能化している事例であるといえる。さらに付け加えるならば、本件における収益は、まず法 22 条 2 項の『有償による資産の譲渡』の該当し、これにより収益が生じたというべきであることを踏まえて判断すべきである」（東京高裁判決）と解しており、法的判断を優先すべきで、どんなに企業会計上の公正処理基準として有力であっても、法 22 条 4 項の税法上の公正処理基準にはならないのだということを強調している。

## 第 2 節 税制簡素化と二度手間防止

### 1. 公正処理基準の内容

法 22 条 4 項は、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算されると規定しているが、かかる文言は極めて抽象的であり、導入当初から違憲の疑いが強いとの指摘がみられていた<sup>9</sup>。

この文言が極めて抽象的であるという点について、法 22 条 4 項の立法当事者であった藤掛一雄氏は次のように説明している。

「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。・・・特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判断を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます」<sup>10</sup>。

<sup>9</sup> 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」『税法学』204 号（1967）、7 頁参照。

<sup>10</sup> 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年 6 月）』（大蔵財務協会、1967）、75 頁。



すなわち、何が公正処理基準に当たるのかについては、法 22 条 4 項の導入時点では明確に定まっておらず、実務における事例の積み重ねによって次第に明らかにされていくものと理解されていたと考えられる。ただ一つ、明確にされていることは、「客観的な規範性をもつ」公正処理基準でなければならないと述べている。

このように、公正処理基準の内容が立法時より明らかでなかったことから、学説上も様々な見解が主張されてきたが、近年は金子宏氏の次の見解が、多数説であると考えられている。

「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する……。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針……。中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……。それに止まらず確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう」<sup>11</sup>と述べておられる。

金子氏の公正処理基準についての見解は、公正妥当とは、①一般通念に照らして判断されること、②客観的な規範性をもつこと、③その内容は、いわゆる企業会計原則を含めた会計基準や会社法、金融商品取引法等の計算規定等および確立した会計慣行を含めたものであるとしている。このなかで、公正妥当という用語は、不確定概念<sup>12</sup>であるので、①と②が課税要件明確主義や企業会計の予測可能性の観点からは、重要である。

上述したように、近年の公正処理基準における解釈においては、企業会計と税務会計とが乖離し、企業会計の予測可能性が機能しなくなっている傾向にあると言わざるを得ない。このような状況の下、ここでは、法 22 条 4 項の立法の経緯並びに趣旨を顧みることによって、法人税法の課税所得の計算と企業会計の利益計算との関係について、どのような要素が含まれていたのか確認し、変容する公正処理基準を立法当時の観点から考察する。

## 2. 立法の経緯

法 22 条 4 項が制定される前の昭和 40 年、法人税法の課税所得の計算方法にかかる定めが現行のように改められた。すなわち、課税所得は益金の額から損金の額を控除したものとされたうえ、益金の額は収益の額、損金の額は原価、費用及び損失の額であるとされたのである（法 22 条 2 項・3 項）。しかし、収益・原価・費用・損失という文言について、定義や解釈の指針が法に置かれることはなかった。このことについて、立法を担当した武田昌輔氏は、次のように立法当時を回顧している。

「課税実務上としては、これらの意味内容は、企業会計の立場を考慮しながら、実際上は国税庁通達としてその取扱いが明らかにされているところである。このような取扱通達は

<sup>11</sup> 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019 年）、350 頁。

<sup>12</sup> 不確定概念とは 1 つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。いま 1 つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。（金子、同上 85-86 頁参照）。

……きわめて詳細にわたって定められていたところである。つまりその内容は、企業会計上の取扱いを定めた項目がきわめて多かったところであって、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわば複雑化は止まることを知らずといった状況になりつつあった。実際問題としては、税務行政は通達行政が中心となっていたのである。つまり、納税者の側では、課税上の疑義が生ずると、まず取扱通達を克明に調べ、その取扱いが明確でない場合には、課税官庁に伺を立てるという有様であった。… …いわば、税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。」<sup>13</sup>。

つまり、収益・原価・費用・損失という文言の解釈を通達で明らかにしなければならなかったために通達が複雑化し、かえって納税者と課税庁の双方の側において事務負担が増大してしまったということであり、このような背景から税制の簡素化が望まれたのである。

本論文の立場でいえば、課税所得の計算が通達に規定されて、複雑・多岐にわたっていたので、社会通念に照らして客観性を有する企業会計上の公正処理基準をもって、課税所得を計算する原則として採用することによって、予測可能性を与えようとしたと評価できる。

### 3. 税制の簡素化という立法趣旨

上述した状況を受けて、昭和41年12月に、税制調査会は、「税制簡素化についての第一次答申」を公表した。そこでは、税制複雑化の背景として、「多数の事案を公平に処理しようとする態度が、ややもすれば課税所得等の画一的取扱いに結びつきがちであったため、課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにもかかわらず、必ずしも社会の実態に即さないと思われる独自の観念を生み……」（答申、39頁）などと現状を分析した。そのうえで、税制複雑化の弊害として、①煩雑な納税手続きが納税者の生産性や納税協力意欲を減退させること、②税務職員も法令通達に習熟し難いこと、③納税者及び課税庁の双方の事務負担が増大することで、税務職員は形式的否認事項の指摘に追われることになり真の不正摘発のための能力が減退する結果、課税の実質的公平の維持に支障をきたすという点を指摘した（答申、39頁参照）。

そして、かかる弊害を是正するため、次のように「商法や企業の会計慣行等と税法の開差の縮小」（答申、43頁）を答申した。これが、いわゆる簡素化である。

「絶えず流動化する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制を加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」（答申、43-44頁）。

したがって、法22条4項は、この昭和41年における税制の簡素化答申に従って制定さ

<sup>13</sup> 武田昌輔『法人税回顧六十年～企業会計との関係を検証する～』（TKC出版、2009）、140-141頁。

れたのである。

また、金子宏氏は、法 22 条 4 項について、「この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である。企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」<sup>14</sup>と述べておられる。

以上のようなことから、法 22 条 4 項の立法趣旨は、税制の簡素化と二度手間の防止の観点から、課税所得の計算においては、健全な会計慣行によって算出された企業利益を前提としていることを明らかにした基本規定と位置付けることができる。したがって、法人税法と企業会計の双方が親和性を保つことで、税制の簡素化を維持し、二度手間の排除に繋がるものと解していたと考えることができる。税制の簡素化および二度手間の防止の観点から、課税所得計算における公正処理基準として企業会計が採用されたということは、所得計算における予測可能性を企業会計が担保するようになったといえる。

こうして税制の簡素化によって、企業会計に従うことで、膨大な通達の中から該当する会計処理を見つけ出すという複雑さや利益・所得計算の二度手間から解放されて、企業利益に基づいた課税所得を計算することができるようになり、まさしく、課税所得計算における予測可能性を機能させることに成功したのである。

### 第 3 節 公正処理基準の予測可能性

#### 1. 公正処理基準の予測可能性

法 22 条 4 項は税制の簡素化が目的とされていたが、その背景には、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、企業会計上の取扱いを定めた項目について、その内容を詳細に定める傾向が生じ、通達行政となっていたことを確認することができた。このような状況のなかで、税制の簡素化を図る必要性について、昭和 41 年 12 月税制調査会答申の中で、「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させる」（答申、43 頁）と述べている。

これは、課税所得と企業利益との開差をできるだけ縮小させ、企業会計を公正処理基準として法 22 条 4 項に取り込むことで、実務上の混乱の回避及び予測可能性の向上を志向するものと考えられる。とりわけ、煩雑さを招いていた通達の取り扱いについては、「法令の解釈上必要性が少なく認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理に委ねることとして通達に

---

<sup>14</sup> 金子、前掲注 11、348-349 頁。

よる規定化を差し控えることとした。」<sup>15</sup>とされている。つまり、課税所得計算の通達から企業会計への移行が、所得計算の明確化を招き、企業会計の役割に予測可能性の機能が期待されていることを推測できる。

企業会計は、費用収益対応の原則を基調として、正しい期間損益計算を行うために会計期間の間での公平を保っている。この点は、期間税としての法人税が、課税所得を課税対象とすることと親和性をもって企業会計に歩みよることができるのである。このような企業会計と税法の歩みよりは、税負担の公平と税務行政の簡便性を考慮する税法の立場と一致できる。分かりやすくいうと、納税者は慣れた企業会計によって所得を計算でき、一方の課税庁は、納税手続きと税務行政を簡便化できるのである。

では、なぜ企業会計が課税所得の計算に予測可能性を与えることができるのであろうか。

税制の簡素化および二度手間の排除の要請から導かれるところの税法が採用し得る企業会計の会計処理は、税制調査会答申にも現れているように、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」でなければならない。法 22 条 4 項の公正処理基準が創設された昭和 42 年当時の企業会計は、取得原価主義を基本に、収益には実現主義、費用には発生主義を採用する費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とする会計であり、商法は同様の原則に基づいた配当可能利益の計算を目的とする会計を行っていた<sup>16</sup>。

つまり、①継続性の確保、②予測見積もりの極力排除、③実現主義の徹底等を実行してくれる限りにおいて、税法の課税所得計算と取得原価主義から計算される企業利益の計算とは親和性を有することができたのである。

もう少し説明を加えよう。①継続性の確保とは、税法が課税所得の計算にあたり基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことを基本的態度とすることと呼応している。つまり、会計方法の選択の自主性や重要性の判断の弾力化および画一的基準の緩和等を健全な会計慣行、現状でいうと公正処理基準に基づいて行うことでこれを課税所得の計算に用いたとしても継続性が遵守される限り課税の公平を損なうことはないとする姿勢である。

次に②予測見積もりの極力排除とは、企業会計が取得原価をベースにした実現主義を採用し利益計算を行う限り実現した利益＝実現した課税所得となり、投資家への情報提供としての企業会計と、納税という利害調整を行う税務会計とが共存できるという意味である。

最後に③実現主義の徹底等とは、②で述べたので、原理的な説明は省略するが、税法の収益認識基準について簡単に触れることで追加説明しておく。周知のように税法は権利確定主義（債権債務確定主義）を収益認識基準として採用しており、これは取りも直さず実現主義を法的基準で実施しようとするものである。最高裁平成 5 年の大竹貿易事件においては「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」としている。

いずれにしても、企業会計が課税所得の計算に予測可能性を与えることができる理由は、

<sup>15</sup> 小原一博 編著『法人税基本通達逐条解説（八訂版）』（税務研究会出版局、2016）、1 頁。

<sup>16</sup> 富岡幸雄『税務会計学（第 4 版）』（森山書店、1983）、136-140 頁参照。

継続性のある自主的経理の保証であるといえるであろう。ついでながら、先の平成 5 年大竹貿易事件を引用すると次のようである。「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」(傍点一筆者。)

したがって、「法 22 条 4 項の公正処理基準＝企業会計の会計処理基準」と理解されることで、日常の企業会計(商法会計)がそのまま適用でき、その結果、公正処理基準を用いることで課税所得計算における予測可能性が機能することになるのである。

## 2. 公正処理基準と「別段の定め」の関係

法 22 条 4 項の規定では、税制の簡素化の成果として、公正処理基準に従うことで、企業会計制度を尊重することになるが、法人税法独自の考え方や要請については、「別段の定め」において規定を設けることとしている。大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和 41 年 10 月 17 日)によれば、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」とされている。また、昭和 41 年 12 月税制調査会第一次答申では、「当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額は、企業が継続して適用する公正処理基準に従って、計算されるものである旨を規定することにより、課税所得計算と企業利益とは、別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にする」との見解が表明されている。

したがって、法 22 条 4 項の規定がもたらす税法規定の簡素化は、税法の目的等に照らして企業会計とは異なる処理が求められる内容については、「別段の定め」に規定し、それ以外の内容については、企業会計に依存することになる。これにより、企業会計と税法とが重複している部分は削除されるという簡素化が達成され、納税者の予測可能性が担保されることになると考える。

つまり、公正処理基準は、税法の枠内で解釈されたり、理解されたりするものではなく、まずは企業会計の範疇で会計処理がなされるべきであると考えるのである。

会計処理に当たり、まず第一次的には、企業会計上の公正処理基準の検討を行うが、その際に「別段の定め」の有無をチェックし、「別段の定め」があれば、これを優先適用することになる。換言すれば、「別段の定め」は、企業会計上の公正処理基準による所得計算の予測可能性を阻害するものであるが、「別段の定め」として規定することで、予測可能性を支援・補完するものであるといえる。

## 第 4 節 小括

大竹貿易事件では、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」から企業が行った利益計算が否定される場合があることを認めているが、企業会計、会社法会計、法人税法会

計という会計の三重構造<sup>17</sup>のもと、企業会計、会社法会計を尊重することによる予測可能性および法的安定性を軽視すべきではないと考える。その意味で、企業会計、会社法会計において適正に認められている会計処理を、法人税法の固有の観点から否定することは疑問と言わざるを得ない。法人税法において、企業会計、会社法会計と異なる会計処理を要求する場合には、法人税法の固有の観点とされている「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」の内容が明確にされるべきであると考え<sup>18</sup>。さらに、法 22 条 4 項の立法趣旨から窺えたのは、税制の簡素化には企業会計が大きな役割を果たしていたと考えられ、それは同時に会計処理への予測可能性を機能させる働きを有していたと考えられる。

しかしながら、大竹貿易事件以降、「課税の公平」がより強調され、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の観点の公正さにすり替えられ、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した目的論的な限定解釈は、租税法律主義の観点からも問題があるのではないかと考える。

---

<sup>17</sup> 金子、前掲注 11、349 頁参照。

<sup>18</sup> 中里実・米田隆・岡村忠生編集代表『企業・市場』（現代租税法講座(第 3 卷)）（日本評論社、2017）、122 頁参照。

### 第3章 公正処理基準の立法趣旨 —税制簡素化の視点から—

法人税法（以下、特に必要がなければ「法」という）22条4項は、昭和42年度改正により規定が創設されてから50年以上が経過し、会計基準の国際的コンバージェンスやアドプションそして大企業と中小企業における会計基準の複線化など制度環境が変化する中で、その存在意義や機能について再検討する必要性が出てきた。

この再検討を行うに当たっては、まず、法人税法22条4項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）が、どのような経緯で、また、どのような考え方や目的をもって制定されたものであるかを明らかにする必要がある。その答えは、端的に言って、法22条4項の創設の趣旨は、税制簡素化の実現にあると説明されるところであるが、今一度、その点を確認し、税制簡素化以外の制定理由の有無についても確認しておきたい。

ところで、改めて確認するまでもなく、法22条4項が機能する前提として、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が問題となる。今日のような会計基準の複線化の状況において、「一般に公正妥当」とは何かということが、法人税法22条4項の再検討における最も重要な基点であると理解される。すなわち、「一般に公正妥当」の内容を確認することによって、本論文の目的である公正処理基準の有する所得計算における予測可能性について論ずることができるものと考えている。

#### 第1節 立法の経緯

##### 1. 税制簡素化の基本的方向

法22条4項は、昭和42年度改正により創設されたものであるが、直接的には、税制調査会「税制簡素化について第一次答申」（昭和41年12月）（以下、簡素化答申）を受けて創設に至ったものと解される（なお、簡素化答申に先立ち「税制簡素化についての中間報告（昭和41年9月8日税制調査会税制簡素化調査部会）」が存する）。

簡素化答申においては、まず、「第1 税制複雑化の原因とその弊害」について分析が行われ、税制複雑化がもたらす弊害について、課税所得と企業会計との関係の面から、次のように述べられている。

「課税所得を画一的に取り扱おうとする税制の態度が、期間損益等について企業の会計慣行との不一致を生ぜしめていることも加わって、納税者及び税務当局双方の事務負担の増大を招き、税務職員は形式的な否認事項の指摘に追われ真の不正事実摘発のための調査能力を減殺し、ひいては課税の実質的公平の維持に支障をきたすというようなことが生じている」<sup>1</sup>。

そして、このような弊害は「国民経済的にも大きな損失といわなければならない。この税制の簡素化を推進する必要はここに存する。」とされている。すなわち、税制における画一

<sup>1</sup> 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966年）、39頁。

的な取扱いによって生ずる期間損益等についての企業の会計慣行との不一致の存在と税制簡素化を推進することとの関連が明確に示されているのである。

次いで、「第2 税制簡素化の基本的方向」においては、税制簡素化の基本的方向が整理されており、ここでも「簡素化のためには、現行税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制について、ある程度これを緩和するという態度が必要」<sup>2</sup>であり、「社会の一般常識、企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべきである」<sup>3</sup>ことが明らかにされている。

また、「第3 税制簡素化のための具体的措置」において、「国税」と「地方税」の別、さらに、「国税」については「直接税」と「間接税」の別ごとに、その具体的措置が掲げられている。

直接税については、①記帳手続の簡略化、②申告手続の簡略化、③納税手続の簡略化、④税法、通達の構成の平明化の4つの事項が挙げられているが、記帳手続の簡略化のなかで、次のような考え方が示されている。

「企業利益と課税所得との間に差異があることは好ましいことではなく、税法は、特別な政策的考慮に基づくときであっても、できる限りその仕組みを考えて適正な企業利益の計算を妨げないこととするとともに、負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがらの課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである」<sup>4</sup>。

さらに、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」として、「税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないような措置が必要である」<sup>5</sup>とし、次のとおり、「所得計算の基本規定」の創設を提言している。

#### 「(a) 所得計算の基本規定

課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当であ

<sup>2</sup> 税制調査会、前掲注1、40頁。

<sup>3</sup> 同上、41頁。

<sup>4</sup> 同上、42頁。

<sup>5</sup> 同上、48頁。



る」<sup>6</sup>（下線一筆者）。

すなわち、簡素化答申においては、税制簡素化の推進、あるいは、その実現に向けた中心的課題として、税法の課税所得の計算と商法や企業の会計慣行等との開差の縮小が認識され、税法に、課税所得を企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けることが、その縮小のための具体的な措置の一つとして提言された。

その後、「税制簡素化の具体的措置について（昭和 42 年 2 月 10 日、税簡 7-1、大蔵省）」が発遣され、昭和 42 年度改正において「次のとおり、税制簡素化措置を講ずるものとする」として、「所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」（一国税 I 1(2)(7)）（下線一筆者）ことが明確にされ、これに基づき、所得計算の基本規定としての法 22 条 4 項が創設された。

ここで注意を要することは、さきの簡素化答申では、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定」と述べているのに対して、大蔵省簡素化措置発遣では、「所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定」と述べている点である。両者共に、継続して適用する会計慣行であるが、簡素化答申は、「健全な会計慣行」であり、大蔵省簡素化措置発遣は「適正な会計慣行」となっており、適正な会計慣行は、存在する会計制度への準拠性を示しているようである。

さらに、決定的なのは傍点部分である。前者が「計算する旨の基本規定」で、後者が「企業利益を基礎とする旨の基本規定」とする点である。単純化していうと、前者は、課税所得を健全な会計慣行に従って計算する旨の基本規定であり、後者は、課税所得は、適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎として計算される旨の基本規定である。後者は、確定決算主義に通じる考え方であることは言うまでもない。

このように所得計算の基本規定の創設（公正処理基準の創設）の基礎を、企業会計を用いた所得計算に置くか、それとも企業会計によって得られた企業利益に置くかの解釈の問題が残るが、法 22 条 4 項の創設の主たる趣旨が、税制簡素化の実現にあることは明らかであるものと解される。その内容は、税制における画一的取扱いによる公平よりも期間損益計算を指向する健全かつ適正な企業会計の継続的適用による自主的経理の推奨による予測可能性の確保を優先したのである。

## 2. 企業会計審議会等による意見書とその影響

法 22 条 4 項が創設された経緯については、上述のとおり、直接的には、簡素化答申を受けて創設に至ったものと解される。

簡素化答申の他に、これと同時期に、「企業会計の健全な発展をいっそう推進するためには、企業会計に係る諸制度の整備改善を図るとともに、さらにこれらの諸制度が相矛盾する

<sup>6</sup> 税制調査会、前掲注 1、43-44 頁。

ことがないよう調整を行なう必要があるとの社会的要請が高まっている」との認識の下、税法と企業会計との差異の調整に関する観点からの提言を行ったものとして、「税法と企業会計との調整に関する意見書(昭和41年10月17日大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会)」(以下、昭和41年意見書)があり、こちらも法人税法22条4項の創設の要因の一つとして挙げられている。この点については、すでに多くの指摘がなされているところである<sup>7</sup>。

なお、企業会計審議会等による意見書の影響については、後章で論じることとする。

## 第2節 立法趣旨

### 1. 昭和40年(法人税法全文改正)以後

昭和40年の法人税法全文改正後(昭和42年度改正による法22条4項の創設前)の時点において、企業会計と所得金額の計算との関係について、次のように述べられている。

「法人税の所得の計算といえども、企業会計の帳簿記録等をもととする会計処理を離れて、抽象的にこれを行なうことは不可能である。現在の企業会計の利益計算が、法人税の企図する公平な所得の計算に一致する限りこれを是認し、これに対し法律として最小限度必要な要求を規定することによって、所得の計算を全うすることができるわけである」<sup>8</sup>(下線一筆者)。

この吉国二郎氏は、当時、主税局長であったが、課税所得の計算は企業会計を離れて行うことは不可能であって、企業会計の利益計算が、法人税の企図する公平な所得の計算に一致する限りこれを是認し、法律として最小限度必要な要求を規定することによって、所得の計算を全うするという簡素化を述べているのである(なお、下線部の「法人税の企図する公平な所得計算」という表現は、最高裁平成5年11月25日判決(大竹貿易事件)と同様であることには、驚かされる)。

また、法人税法の全文改正後に、個別通達として、「企業利益と課税所得との関係に関する基本原則 昭和40年11月30日(直審(法)84)」が発遣され、次のように定められていた。

「法人の利益の計算に関する事項(税法が所得の金額の計算上特別の定めをしているものを除く。)について、商法その他法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法(利益の計算上妥当と認められる方法で、その方法による計算につき法人が一定の申告調整をすることにより所得の金額の計算上も合理的と認められるにいたるものを含む。)が2以上ある場合において、法人が当該事項につき株主総会の承認を受けた利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一の方法である

<sup>7</sup> 武田昌輔、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務大学校論叢』(1969)112-121頁。

<sup>8</sup> 吉国二郎『法人税法』財経詳報社(1965)216-217頁。

ときは、当該事項については、所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものであること」。

この通達について、武田昌輔氏は、『一般に認められた適正な企業会計の原則』という用語が現われたことは、注目すべきである<sup>9</sup>として、その後続く税制簡素化に関する各種の意見書および法人税法 22 条 4 項の創設との関連を指摘されている。また、「株主総会の承認を受けた利益の計算において適用している方法」としている点から、確定決算主義を採用して、企業会計と税法における利益計算と課税所得計算の一致をもって二度手間の排除を認めたものとなっている。

## 2. 税制簡素化

法人税法 22 条 4 項の創設に至る経緯は、上述のとおりであり、法 22 条 4 項の制定の主たる理由が、税制簡素化にあったことは明らかである。

法 22 条 4 項の立法趣旨について、立法担当者は、次のように述べている。

「現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされていますが、この課税所得は、本来、税法およびその通達のみによって形成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているものがあります。もちろん、絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在することは当然であります。しかしながら、この課税所得の計算は、税法において完結的に規制するよりも、適切に運用されている企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行なってきたところであります。

しかし、最近、ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられる事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業が継続して適用する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算されるものである旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税法上の別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります<sup>10</sup>。

このように立法当事者のいう立法趣旨は、課税所得の計算は、税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行によって算出された企業利益を前提とすることを明らかにした内容となっている。課税所得と企業利益とを原則として一致することを明確にすることによって、税法と企業会計でそれぞれ別々に計算するという二度手間を避けるために、企業会計準拠主義を採用することで、簡素化を実現しようとしたのである。

昭和 42 年の法 22 条 4 項の公正処理基準の創設の前 1 年の昭和 41 年意見書（「税法と企

<sup>9</sup> 武田、前掲注 7、116-117 頁。

<sup>10</sup> 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年度版）』75-76 頁。

業会計との調整に関する意見書(昭和41年10月17日大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会)」では、課税所得計算の総則規定として、『「納税者の各事業年度課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする」旨の規定を設けることが適当である』(総論一1(3))と述べている。

この41年意見書を受けて法22条4項に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべく旨を定めることとなったのである。

なお、留意事項としては、簡素化答申および昭和41年意見書においては、「健全な会計慣行」と表現されていたところであるが、実際の法人税法22条4項の規定の文言としては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とされた点である。

### 第3節 規定の性質

#### 1. 創設規定か確認規定か

法22条4項の性質を巡る議論の一つとして、これが、創設規定であるか、確認規定であるかの議論が存在する。

ここでは、「創設規定」の意味を、法22条4項の創設によって初めて、企業会計の利益を基礎として法人税の所得金額の計算する考え方を採り入れたものであると捉え、一方の「確認規定」の意味を、従来から採用されていた考え方を明確にしたものであると捉えることとする。そうすると、法22条4項が、創設規定であるか、確認規定であるかは、この規定の創設前から、企業会計を基礎として法人税の所得金額を計算する考え方が存したかどうかの観点から判断ができるものとする。

塩崎潤氏は、法22条4項の創設の目的について、「税制の当然の論理を追認することが目的である」<sup>11</sup>との見解を示している。また、法22条4項は、昭和40年の所得金額計算に係る規定の改正の趣旨を明確にしたものと理解すべきものであり、この意味において、この規定は、いわゆる創設的規定と見るべきではなく、確認規定とみることが妥当であるとする見解が一般的(通説)となっているものと解される<sup>12</sup>。

以上の点からは、法22条4項は、確認規定として捉えるべきものとするが、ここでは、さらに、法22条4項創設前の文献資料から企業会計を基礎として法人税の所得金額を計算する考え方が存したかどうかの検討を行うこととする。

わが国において、法人の所得金額に対する課税が行われたのは、明治32年からのことであるが、当時の所得税法第7条は、「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スベシ」と規定されていた。すなわち、所得金額の算定にあたって、商法上の損益計算書が重視されていたことが窺えるところであり、当時においてすでに、所得金額の基礎に

<sup>11</sup> 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』第22巻第5号(1967年)、5頁。

<sup>12</sup> 吉国二郎総監修『戦後法人税制史』(税務研究会、1996年)436頁。

損益法に基づいた会計学上の知識が必要であったことが指摘できる。

次に、昭和 15 年の所得税から法人税が独立した当時、片岡政一氏は、次のように述べられている。

「法人の財産の増減変化を確認することは、技術的にも理論的にも簿記会計理論に従はなければならぬ。假にも簿記会計理論に離反して感情的に課税所得を抽出しやうとするとは合理的ではない。それ故に、商法に基礎づけられ、また、簿記会計理論に従ふた處理に依って作成せられた決算は必ず所得判定の基本的な素材でなければならぬ」<sup>13</sup>。

まさに、商法に基づいた企業会計によって、所得計算が行われなければならないことを述べている。

また、戦後になった昭和 25 年シャープ税制以後の「企業会計原則」（昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）制定後の文献で、明里長太郎氏は、企業経理と税務経理との関係について、次のように述べている。

「法人の所得に対する課税は、明治 32 年において、初めて行われたものであるが、その当時においても課税所得は総益金から総損金を控除して計算するという、いわば現在と全く同様の規定を有していたのである。この総益金又は総損金の概念については、もとより当時の会計理論に基づいて判断されたものであると考えられ、シャンツの純資産増加説が各国税法に採用されるに伴い、わが国税法においてもこれを採用し、会計理論もこれに何らの異議をはさまず、今日に至ったもののように思われる。すなわち、税務経理においては、その時における会計理論がもっとも妥当と認めた理論を基礎として課税原則を定めていたことは明らかである」<sup>14</sup>（下線一筆者）。

以上のとおり、明治 32 年に法人の所得金額に対する課税が始まった当初から、企業会計を基礎として法人税の所得金額を計算する考え方が必要とされていたことが認められ、現行法の規定となっていると考えてよいであろう。したがって、法 22 条 4 項は、確認規定であると理解したい。

## 2. 基本規定か補完規定か

法 22 条 4 項の性格をめぐる議論として、もう一つ、これが基本規定（あるいは基本的規定）であるのか、それとも補完規定（あるいは補充規定）であるのかの検討が必要である。これは、法人税法の所得金額の計算規定上、法 22 条 4 項の規定が、どのように位置付けられるかについての議論である。換言すれば、法 22 条 4 項の公正処理基準は、企業会計準拠主義といわれる機能を果たしているのかどうかの検証といえる。

まず、金子宏氏は、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定であ

<sup>13</sup> 片岡政一『会社税法の詳解（第 7 版）』（文精社、1943 年）106 頁。

<sup>14</sup> 明里長太郎「企業経理と税務経理との相違点」『會計』第 60 巻第 1 号（1952 年）、20 頁。

る」とされている<sup>15</sup>。その理由として、「法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で企業会計準拠主義を採用したのである」<sup>16</sup>という点を挙げている。

また、中里実氏は、法 22 条 4 項について次のように述べ、基本規定であるとしている。

「法人税法が企業利益を前提としてこれに修正を加えて課税所得算定を行なうという構造を採用していること、及び、『別段の定め』という文言が用いられていること等からみて、やはり、22 条 4 項は『基本規定』であると考えてさしつかえないであろう」<sup>17</sup>。

金子、中里両氏の見解は、法 74 条 1 項の確定決算主義の採用によって、企業会計→会社法会計→租税会計という「会計の三重構造」<sup>18</sup>を前提とした議論であり、法人所得の計算は、まず基底に企業会計があるのだという見解と理解してよいであろう。

これに対して、法 22 条 4 項を補完規定であるとする論者として、武田昌輔氏を挙げることができる。武田氏は、法 22 条 4 項は、法 22 条 2 項及び 3 項との関係において、次のように述べている。

「公正処理基準に関する規定は、訓示的規定とみるべきであって、これをもって基本的規定とみることが適当でないとする。すなわち、すでにふれたように、法第 22 条第 2 項（及び 3 項―筆者追加）においては益金、損金の額に算入すべき収益および費用・損失の額について述べられているところである。この点からいえば、この規定を基本規定とみるべきであって、第 22 条第 4 項は、これを補完する規定であると解すべきである」<sup>19</sup>。

同様に、富岡幸雄氏も、法 22 条 2 項および 3 項、5 項を基本的規定、法 22 条 4 項を補充規定であるとして、この基本的規定に対する特別規定として、法 23 条から 65 条までの「別段の定め」があるとしている<sup>20</sup>。

なお、武田昌輔氏は、実際問題として、法 22 条 2 項および 3 項は、単に、収益、費用・損失がそれぞれ益金または損金の額に算入することを定めているに過ぎず、法 22 条 4 項が、収益、費用・損失の額の決定の大きく関与するのであるから、「実質的には基本的規定たる性格を有しているといえないことはない」とも述べているが、その後、すぐに、次のように述べて、補充的規定であることを再確認している。

「課税所得の計算構造からみると、収益の額とか、費用・損失の額をいかなる基準によって解釈をするかを明らかにしているのである。いいかえれば、法概念としては、益金、損金があること、そして、その内容をなすものとして収益及び費用・損失があることである。そして、この収益及び費用は、企業会計という技術を用いて確立されることを明らかにしてい

<sup>15</sup> 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019 年）、348 頁。

<sup>16</sup> 同上、349 頁。

<sup>17</sup> 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五・完）『法学協会雑誌』第 100 巻第 9 号（1983 年）1552-1553 頁。

<sup>18</sup> 金子、前掲注 15、349 頁。

<sup>19</sup> 武田昌輔「公正処理基準と税法」『租税法研究』第 4 巻（1977 年）、79 頁。

<sup>20</sup> 富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部、2002 年）10-11 頁参照。

るのである。この意味において補充的規定である」<sup>21</sup>と述べられている。

法人税法の立法に携わった武田昌輔氏は、法 22 条 2 項や 3 項は、収益や費用・損失を入れる益金の額という器（うつわ）であり、損金の額という器であると説明されている<sup>22</sup>。この場合の器としての益金の額から損金の額を控除する方が、法概念であり、所得計算の基本規定であると考えて、各器に入れられる収益や費用・損失の額が企業会計の認識や測定のプロセスを経て算入されるので、こちらを補充的規定と言っているに過ぎない。

したがって、論者によって見解が相違しているのではなくて、所得計算における重点を、器の益金の額や損金の額に置くか、それとも、器の中身である収益の額や費用・損失の額に置くかの相違であると理解したい。企業会計は「認識」と「測定」によって成り立っていると理解すると、この認識と測定によって導かれる収益の額と費用・損失の額を基本として、益金の額から損金の額が控除されて課税所得が計算されるのである。計算の基本となる認識と測定において、税法の理念と異なるときに「別段の定め」となるのである。

私見としては、所得金額の計算上、法 22 条 4 項は、法 22 条 2 項および 3 項の領域、並びに「別段の定め」が適用されない領域に適用されるとの理解に基づけば、これは基本規定であるとする考え方が合致する。すでに、「1 立法の経緯」のところで引用した「税制簡素化の具体的措置について（昭和 42 年 2 月 10 日、税簡 7-1、大蔵省）」においても、「所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」（傍点一筆者）としており、所得計算の基本規定であると理解してよいであろう。

#### 第 4 節 小括

法人税法 22 条 4 項は、直接的には、簡素化答申に基づいて創設されたものであり、税制簡素化を推進あるいは実現するための措置であったと理解できる。

ただし、税制簡素化として一握りにされているものの、ここでの税制簡素化は、「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させる」（簡素化第一次答申、43 頁）ことを意味するとする。なお、この意味における税制簡素化は、主として、所得金額の計算の局面を対象としているものと理解している（もちろん、この他に、申告手続きおよび納税手続きの局面を対象とする内容が存する）。

そうすると、法 22 条 4 項による簡素化は、企業会計を基本規定として法 22 条による課税所得を計算しようと企図するものであり、企業会計準拠主義と軌を一にするものであるといえる。これは、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上を志向するものと理解される。

<sup>21</sup> 武田、前掲注 19、80 頁。

<sup>22</sup> 武田昌輔『新版税務会計通論』（森山書店、1974 年）、47-48 頁参照。

## 第4章 公正処理基準の必要性 —会計意見書の視点から—

すでにみたように、昭和41年12月税制調査会による簡素化答申において、税制簡素化の推進、あるいは、その実現に向けた中心的課題として、税法の課税所得の計算と商法や企業の会計慣行等との開差の縮小が認識され、税法に、課税所得を企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けることが、その縮小のための具体的な措置の一つであるとして提言された。

他方、所得計算を担う企業会計の方からも、税法と企業会計との調整に関する意見書が出されており、税制の簡素化、すなわち所得計算の基本規定である法22条4項の創設に大きな役割を果たしたものと思われる。

### 第1節 昭和27年意見書の概要およびその影響

#### 1. 目的および背景

昭和27年6月16日経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（以下、「昭和27年意見書」という）から検討に入ろう。

昭和27年意見書は、「企業会計における最善の実務と商法及び税法における会計に関する諸規定との間の矛盾対立を調整することは『企業会計原則』設定の本来の任務の一つでなければならない」との考え方の下、『企業会計原則』の一貫した立場から税法と『企業会計原則』との不一致についての調整問題を述べるもの<sup>1</sup>とされている。

また、昭和27年意見書が公表された背景としては、「企業会計に直接の関係を有する商法及び税法における会計に関する諸規定との間に矛盾対立が存するならばせつかくの企業会計原則の実施がはばまれる」<sup>2</sup>との認識があったことが指摘されている。

一方、税法あるいは税務会計と企業会計原則との間に、調整問題が採り上げられるようになった原因は、企業会計側にも税務会計側にもあったと指摘する見解もある。この見解を主張するにあたっては、湊良之助氏が挙げられる。

湊氏は、まず、企業会計側の根本理由として「企業会計原則は、・・・法令の強制がなくとも、すべての企業がその会計を処理するにあたって当然に従う基準であるにとどまらず、立案者は『企業会計原則は、従来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである』という強い確信をその中に宣言しているからであるとする。かくして、必然的に税務会計との論争も発生してきたのである」<sup>3</sup>という。また、企業会計原則の公表により、「企業会計の原則が従来と比較して格段に明確な且つ是認された体系を持つに至ったこと自体も、税務会計との

<sup>1</sup> 企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（1952年）、前文一、二。

<sup>2</sup> 西野嘉一郎「企業会計原則の終点」『産業経理』12巻7号（1952年）、46頁。

<sup>3</sup> 湊良之助「税務会計原則の在り方」『産業経理』11巻7号（1951年）、22頁。



調整の問題を発生せしめる有力な要因」<sup>4</sup>と指摘している。

もう一方の税務会計側の事情については、「法人税基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）」が公表されたことにより、「それまでうかがいしれない不可思議な存在であった税務会計の全貌が明らかになり、全面的な理論闘争の素材が提供された」<sup>5</sup>とされている。

なお、法人税基本通達の公表は、「日本税制報告書（シャープ使節団 1949 年 8 月 27 日）」（以下、「シャープ勧告」という。）に従ったものであるが、シャープ勧告について、「同勧告のわが国税務行政に対する批判は、更に深く税制及び運用の根底に及ぶものであった。従来絶対的存在であった税務行政が根底から揺すぶられたこと、表現を緩和して徹底的に検討反省するきっかけを与えられたことは否定できないところである」<sup>6</sup>としている。

以上のように湊氏によると、企業会計原則が公表されたことで、税務の執行面においても企業会計原則を無視できない状況となり、また一方で、シャープ勧告に基づき法人税基本通達が発布されたことによって、それぞれにおいて検討の対象が明確にされたことが、税法と企業会計原則との調整の必要性を生じせしめたものと解される。

## 2. 意見書の性格および特徴

昭和 27 年意見書においては、「税法はそれ自身の論理と体系を持ち、又国家の財政政策及び租税政策を反映するものであって、『企業会計原則』との間に完全な一致を期待しえない部分は、理論的にも又は実際的にもあり得る」との認識の下、「本意見書は差当り『企業会計原則』の立場から調整を希望する問題点を提起し、解決の方向を示唆したにすぎないものである」<sup>7</sup>と、その性格づけがなされている。

そして、「税法との実際的調整については、更に関係者の間における今後の研究に俟たなければならぬものである」と述べられているように、昭和 27 年意見書は、企業会計基準審議会から確定版として公表されたものではなく、「広く江湖の批判を仰ぎ今後の検討に資する意味において、取り敢えず小委員会において取りまとめたところを中間報告の形式で発表されたもの」である点に留意する必要がある。

## 3. 意見書の内容

昭和 27 年意見書は、総論と各論によって構成され、総論においては、「第一 租税目的のための会計原則の適用」と「第二 資本剰余金と利益剰余金との区分」の問題が論じられている。

総論の「第一 租税目的のための会計原則の適用」においては、企業の損益計算における純利益と租税目的のために算定される課税所得との間における差異の諸原因について 6 つの事項を挙げ、両者の間に不一致を生ずる事実を無視できないとしても、企業の純利益は課

<sup>4</sup> 湊、前掲注 3、22 頁。

<sup>5</sup> 同上、22 頁。

<sup>6</sup> 同上、22 頁。

<sup>7</sup> 企業会計審議会、前掲注 1、前文二。

税所得の基礎をなすものであるとして、次のように述べている。

「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである」<sup>8</sup>。

また、税務上の発生主義の解釈として権利確定主義が採用されていることに関連して、「権利確定主義は、健全な会計慣行における発生主義と若干の点で一致しない場合」があるとの認識を示し、「正規の簿記の原則を構成するところの一般に認められた会計諸基準こそ、企業の所得決定の原則として基本をなすものである」が、権利確定主義は、「事後の立証手続であって、所得計算の原理ではない」<sup>9</sup>とし、次のとおり、この点の明文化を求めている。

「税法においても、明文をもって正規の簿記の原則を認め、企業の純所得の決定に関しては、健全な会計慣行を尊重するとき規定の設けられることが望ましい」<sup>10</sup>。

この提言は、発生主義と権利確定主義との関係についての記述のなかで行われており、その射程範囲が不明であり、その意図についても明確ではないが、健全な会計慣行を尊重することについて明文の規定を創設すべきであるとする発想が、当時において存在していた点には、まず注目すべきである。

また、この提言は、かなり強引ともいえる内容となっている点にも注意を要する。法人の課税所得は、企業利益から誘導されるものであるとするところまでは納得できるが、税法の所得計算の基本理念もまた「一般に認められた会計原則」にその根拠を求めるとする言い回しには無理があるといえる。また、権利確定主義を事後の立証手続であって、所得計算の原理ではないとする点については、全く、理解に苦しむ。権利確定主義は、発生主義や実現主義と同様に、収益や費用の認識基準である。

#### 4. 意見書の影響と反応

忠佐市氏は、昭和 27 年意見書が、課税所得と一般に認められた会計慣行や会計原則との関係について明確に述べた点を挙げて、次のとおり、その影響について一定の評価をしている。

「わが国において、課税所得が、一般に認められた会計の慣習ないし原則を尊重しているか、いないか、という論議は極めて低調であった。…（中略）…税法調整意見書（昭和 27 年意見書一筆者注）が、そのことを鮮明に論じきったことは、まだまだ、わが国の税法上の大勢が、そこまでの明確な認識に到達していないことを物語る証左として、その意味においてはたしかに一石を投じたものといえることができるであろう」<sup>11</sup>。

なお、国税庁は、昭和 27 年意見書の公表から時日をおかず、「『税法と企業会計原則との

<sup>8</sup> 企業会計審議会、前掲注 1、総論第一。

<sup>9</sup> 同上、総論第一、一。

<sup>10</sup> 同上、総論第一、一。

<sup>11</sup> 忠佐市「税法と会計原則との基本的課題」『會計』第 62 卷 3 号臨時増刊（1952 年）83 頁。

調整に関する意見書』の発表について（昭和 27 年 7 月 23 日・直法 1-101 国税庁長官・国税局長）」（以下、「国税庁文書」という。）を公表し、次のとおり、対応を先送りするものとした。

### 「 3 この意見書と現行税法

この意見書は、右に述べたように、企業会計原則の立場から細部にわたって税法の改正についての見解を述べたものであるから、その内容について更に十分な検討を必要とするものであり、また、立法上は考うるべき点もあるが、これを現行法の改正に直ちに移すにはなお相当の時日と研究を要するものと認められる。」。

昭和 27 年意見書に対する反応が、このようなものに終わったことの原因は種々あると思われるが、企業会計基準審議会小委員会の委員の一人である黒澤清氏は、第一に、「日本の会計学者の足並が非常にみだれている」とし、企業会計の側からの反対意見が少なくなかったことを挙げられている。また、『税法の立場』から、意見書の主張に同調しえない最も有力な理由」として、「おそらくは、税法には税法独自の原則がある」とし、「租税政策、国家財政の立場、税務行政というごとき税法固有の立脚点、課税公平の原則というごとき独自の課税原則、これらのものに対する第三者の侵入に対しては、非常な憤りを覚えるものであろうと考える」と分析されている<sup>12</sup>。

要するに、昭和 27 年意見書は税法自体の立場についての理解が少なく、企業会計基準審議会の委員をして、「本意見書は、あまりにも会計原則を強調しすぎ、すこぶる独善的である」<sup>13</sup>との発言がなされるほど、一方的に、いわゆる会計至上主義が示されていると受け取られた状況を窺い知ることができる。

この点は、上記国税庁文書において、昭和 27 年意見書について、「その根本的な考え方は、租税政策上差異があるものを除いては企業会計原則を至上のものとしてそれに一致せしめられるべきものであるとの立場を採っている」（本文 2）ものと述べられたところとも一致している。

同様に、塩崎潤氏も、「企業会計側は、なぜ、税法と企業会計との調整を必要とするのかの点についてもう少し明らかにする必要があるのではないか」<sup>14</sup>との疑問を呈している。

もともと、このような批判に対して、黒澤氏は、昭和 27 年意見書は、「税法それ自身について、かれこれ論じているものではない。税法が、真実の所得を決定するにあたり根拠としなければならない会計原則はどういうものであるかを、あきらかにすることが眼目であっ

<sup>12</sup> 黒澤清「税法と会計原則との調整に関する基本的見解」『産業経理』12 卷 7 号（1952 年）4 頁参照。

<sup>13</sup> 大住達雄「会計原則における具体的妥当性—これに関する二三の例題—」『會計』62 卷 3 臨時増刊号（1952 年）26 頁。

<sup>14</sup> 塩崎潤「「税法と企業会計との調整に関する意見書」（大蔵省企業会計審議会報告）を税務の側から眺めて」『企業会計』第 19 卷 1 号（1967 年）99 頁。

て、『税法が万事誤っている』などとする読み方は誤解である<sup>15</sup>と反論された。しかし、公表からまもなく、将来における調整実現の期待を表明しつつも、昭和 27 年意見書が「期待した効果をあげえなかったかのごとく」との状況を認めている<sup>16</sup>。

なお、上記の通達に示されたとおり、昭和 27 年意見書について、その公表直後には、課税当局において何らの具体的な対応は取られなかったものの、昭和 34 年度改正に影響があったとする見解も存している<sup>17</sup>。

## 第 2 節 昭和 41 年意見書の概要およびその影響

### 1. 昭和 41 年意見書の目的・動機

昭和 41 年 10 月 17 日大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（以下、「昭和 41 年意見書」という）の前文に、公表された目的が、次のように、述べられている。

「企業会計の健全な発展をいっそう推進するためには、企業会計に係る諸制度の整備改善を図るとともに、さらにこれらの諸制度が相矛盾することがないように調整を行なう必要があるとの社会的要請が高まっている<sup>18</sup>との認識の下、これらの社会的要請に応えるために公表されたものが、昭和 41 年意見書である。

昭和 41 年意見書は、企業会計に係る諸制度の整備改善を図ることと、これらの諸制度間の調整を図ることを、その目的として挙げているが、必ずしも、直接的に、明確にしたものとはいえず、単に、「社会的要請」の高まりと述べるだけで、具体的説明となっていない。

具体的に考えるに、課税所得と企業利益との間に、大幅な差異が存するとなると、次の 3 点ほどの弊害を伴うであろう。

- (イ) 真実の所得課税とならずに、資本課税となり、企業発展を損なう。
- (ロ) 株主、債権者等の利害関係者は、いずれが真実の利益か迷う。
- (ハ) 企業利益の計算と課税所得の計算という二度手間となり、国民経済上のロスが生じる。

おそらく、この(イ)(ロ)(ハ)の弊害うち、(ハ)の二度手間の排除を一番の「社会的要請」と考えて、意見書が出されたと考えたい。

ところで、昭和 41 年意見書『前文』においては、昭和 27 年意見書の「前文の趣旨に添って実際の調整方法の研究を展開したものといえる<sup>19</sup>としている。ここで、昭和 27 年意見書の前文とは、すでにみたとおり、昭和 27 年意見書の「さしあたり企業会計原則の立場から調整を希望する問題点を提起し、解決の方向を示唆したにすぎないものであって、税

<sup>15</sup> 黒澤、前掲注 12、7 頁。

<sup>16</sup> 黒澤清「税法と会計原則問題序説」『會計』第 62 巻第 3 臨時増刊号（1952 年 b）4 頁。

<sup>17</sup> 武田昌輔『法人税回顧六十年～企業会計との関係を検証する～』（TKC 出版、2009）121 頁参照。

<sup>18</sup> 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966 年）前文一。

<sup>19</sup> 同上、前掲注 1、前文二。

法との実際的調整については、更に関係者の間における今後の慎重なる研究に俟たなければならぬものである」<sup>20</sup>とされた箇所である。

すなわち、昭和 27 年意見書は、税法との実際的調整については、その後の継続的研究に委ねていたところであり、昭和 41 年意見書の目的の一つとして、この要請に応える点もあったものと推察される。

なお、昭和 41 年意見書が公表されるに至った経緯において、より重要と思われるのは、これに先行して関連、類似する問題を検討したのものとして、「企業利益と課税所得との差異及びその調整について（日本会計研究学会税務会計特別委員会 昭和 40 年 7 月 1 日（第一次）、昭和 41 年 5 月 26 日（最終）」（以下、昭和 41 年 5 月 26 日公表の意見書を「学会意見書」という）が存在する点である。

そこで、昭和 41 年意見書が公表された経緯に対する理解を深めるため、学会意見書のおよび背景と昭和 41 年意見書との関係について確認する。

## 2. 学会意見書の概要

### ① 目的

学会意見書の前文によれば、学会意見書は、次の 2 つについて研究成果をまとめたものとされている。

- (a) 法人に関する税法の環境条件を顧み、租税理論および租税原則にさかのぼって、企業利益と課税所得との間に差異をもたらす根本原因を探求すること
- (b) 企業利益と課税所得との差異のうち、税法規定を改めることによって調整がなされるべきものと申告調整を通じて調和が図られるべきものとを明らかにすること

以上、2 つの観点から学会意見書は検討されるが、研究の主体は、昭和 39 年 5 月に設置された日本会計研究学会税務会計特別委員会（委員長：番場嘉一郎）であり、2 年間にわたって研究が行われたが、そもそも日本会計研究学会において委員会を設けて研究を行うこととなった理由については、必ずしも明らかではない。

番場委員長によると、「税法と企業会計との食い違いに対して一体どのように対処したらよいか、これを取り上げて、純然たる学者としての学会グループとしての意見」を公表する意図によるものと説明されている<sup>21</sup>。ただし、何故に、日本会計研究学会において、この「税法と企業会計との食い違い」に対処するための「純然たる学者として」の意見を公表することになったのかの背景や社会的要請の有無については明らかにされていない。一つの理由として、当時の企業会計および会計学の置かれた環境も影響しているように思われる。

すなわち、企業会計原則は設定以来、自らその指導的役割（「企業会計原則の設定について（昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）」二 3）を宣言し

<sup>20</sup> 同上、前文二。

<sup>21</sup> 番場嘉一郎ほか「座談会・企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」『企業会計』第 17 巻 10 号（1965 年）67 頁。

ていたにもかかわらず、昭和 37 年 4 月（昭和 38 年 4 月施行）の商法改正に伴い、改正商法に適合するように企業会計原則を修正したことで、厳しい批判を受けることとなり、廃止論が上がるなど、その存在意義や必要性について議論が生じた。

そもそも、商法の改正に伴い、企業会計原則が、その対応を図る過程において、企業会計原則を、たとえば、「理想版」と「現世版」の二つに分けるといった提案がなされたが<sup>22</sup>、これは、企業会計審議会の大多数の委員から、「実践に直接関係せしめるものとするれば、勢いそれは適法でなければならない。商法の規定に背反するようなところは改めなければならない」<sup>23</sup>などと反対され、企業会計原則の修正が行われたとのことである。しかし、この修正は批判されるどころとなったのである。

それ故に、日本会計研究学会（企業会計原則の公表主体ではないが）において「理想版」の構想を承継し、これを「純然たる学者として」の意見として公表しようとしたのではないかと考えられる。

## ② 学会意見書の内容

本意見書は、税法と企業会計原則との調整に当たって、地に足の着いた税法規定の理論的批判と、調整に当たっては、税務会計自体の立脚点、税務会計を支配する基本原則及び所得計算原則の解明等々の必要性を強調する。そして、税法の立場を理解した上で、両者の差異の排除可能なものと困難なものとを区分し、実現可能な調整方法を考えるべきとする意見書としたものと推察される。

まず、学会意見書の注目されるべき特徴としては、税法と企業会計原則との調整を議論するための前提として、「税務会計についての理論的研究をすすめ、税務会計自体の立脚点、税務会計を支配する基本原則及び所得計算原則をまづもって解明しなければならない」（まえがき）とする認識に立って提案が行われた点である。

また、総論と各論から構成され、総論においては、企業利益と課税所得との差異をもたらす原因についてまとめられている。すなわち、企業利益と課税所得との差異については、その原因ごとに、

- a. 税法および税務会計のおかれている環境条件から生ずる差異、
- b. 租税理論における二重負担調整の思考から生ずる差異、
- c. 税務会計上の基本原則から生ずる差異、
- d. 所得計算原則から生ずる差異

が存するものとしている。

次いで、各論では、「Ⅰ」において、個別項目（収益の概念および認識、費用・損失の概念および認識、その他の資本剰余金、棚卸資産、有価証券、固定資産、繰延資産）について、企業会計と税務会計との間における差異の確認とその原因の検討がなされ、「一般に認められた会計原則の立場」からの批判を行っている。

<sup>22</sup> 大住達雄「「企業会計原則」への提案」『産業経理』第 23 卷 2 号（1963 年）73 頁。

<sup>23</sup> 太田哲三『近代会計側面誌—会計学の六十年—』（中央経済社、1968 年）250 頁。

続いて、「II」においては、企業会計上費用と認められない項目（圧縮記帳または特定引当金繰入額、特別償却または割増償却、準備金の繰入額、それぞれ一定のもの）について確定決算基準を適用させることは適当ではないとし、その差異調整の方法として、

- a. 益金処分により目的積立金を設定する方法、
- b. 税務財務諸表を作成せしめ、これに調整項目を記載させる方法、
- c. 納税申告書のみ調整項目を記載させる方法

を提案している。

なお、学会意見書においては、法人税の所得金額が健全な会計慣行によって計算されるものであることの指摘やその旨の明文の規定を設けることの提言は行われていない点に注意を要する。

### ③ 昭和 41 年意見書へ与えた学会意見書の影響

学会意見書の影響として重要であるのは、昭和 41 年意見書に与えた影響であり、これは両者の関係から明らかであると考えられる。

まず、第一に、両意見書には、構成員の類似性が認められる。すなわち、昭和 41 年意見書に係る検討、研究を行った企業会計審議会特別部会税務会計小委員会は、学会意見書（公表日：昭和 41）年 5 月 26 日）が公表される直前の昭和 41 年 5 月 24 日に発足され、その構成員は、番場教授を委員長として、新井清光氏、新井益太郎氏、武田昌輔氏および大蔵省主税局並びに証券局の担当官が委員として参加している。つまり、間隔を空けずに学会意見書の報告主体である日本会計研究学会税務会計特別部会とほぼ同じ構成員で、審議、研究が行われることとなったのである。

また、内容についても、類似性、共通点が認められる。まず、学会意見書においては、調整論議の前提として、「税務会計についての理論的研究をすすめ、税務会計自体の立脚点、税務会計を支配する基本原則及び所得計算原則をまずもって解明しなければならない」（まえがき）としたが、昭和 41 年意見書においても、「調整問題検討の立脚点を企業会計原則のみにおかず、できるだけ税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の可能性を検討し、企業会計原則自体に問題があると思われる主なものを指摘している」<sup>24</sup>としており、税法、税務会計の採用している原理、原則の理解を求めた上で、調整問題の検討を行うという基本姿勢において類似している。

次に、学会意見書では、各論の随所で企業における自主的な会計処理を認めることが適当であるとしているが、昭和 41 年意見書では「自主的経理の容認」が「主張の基調」とされている<sup>25</sup>。

さらに、両意見書において、具体的な内容の検討は今後行うものとしたが、企業会計の側、あるいは、企業会計原則自体に問題点が存在することの認識を示している。

以上のとおり、昭和 41 年意見書の基礎となる考え方は、学会意見書における審議内容や

<sup>24</sup> 企業会計審議会、前掲注 18、前文三。

<sup>25</sup> 同上、前文四。

研究内容が根底に据えられているものと推察されるのである。

### 第3節 昭和41年意見書の性格および特徴

以上の学会意見書の存在およびその内容を踏まえて、昭和41年意見書の特徴を整理すると、昭和41年意見書は、学会意見書と同様に、一方的に、企業会計原則の立場からの調整意見のみを主張したものでなく、また、企業会計原則自体に問題があると思われる主な項目が指摘されている点に特徴が認められる。

すなわち、番場氏は、昭和41年意見書について、「この意見書は、一方的に、企業会計原則の立場からする調整意見のみを主張しているものではなく、税法に反映されている課税所得計算の原則とか、税法に織り込まれている租税政策をも考慮に入れて両者を調整する可能性を検討し、現実的な、実務的な調整方策を提案しているのである」<sup>26</sup>とし、また、「企業会計原則の側にも若干の不適当な点や不備な点があることを指摘し、これらの点を修正し、補完することによって税法と企業会計原則との不調和を排除しようとする考え方もあらわれている」<sup>27</sup>と解説されている。

#### 1. 昭和41年意見書の内容

昭和41年意見書は、総論と各論から構成されており、総論の内容は、

- 「一 税法における適正な企業経理の尊重」、
- 「二 企業の会計実務における継続性の重視」、
- 「三 企業会計原則における問題」

となっている。

「一 税法における適正な企業経理の尊重」においては、税法の所得金額の計算に関する基本的考え方として、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」<sup>28</sup>と述べられている。そして、この趣旨を明確にするために、次の提言を行っている。

「法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づ

<sup>26</sup> 番場嘉一郎「税法における企業の自主的経理の容認（税法と企業会計との調整に関する意見書の解説）」『企業会計』第18巻11号（1966年）108頁。

<sup>27</sup> 番場嘉一郎「税法における企業の自主的経理の容認—「税法と企業会計との調整に関する意見書」の解説」『産業経理』第26巻11号（1966年）87-88頁。

<sup>28</sup> 企業会計審議会、前掲注18、総論一1（1）。



き妥当な方法によりこれを計算するものとする。』旨の規定を設けることが適当である」<sup>29</sup>。

すでに触れたように、学会意見書より一歩踏み込んで、法人税の所得金額が健全な会計慣行によって計算されるものであることの指摘やその旨の明文の規定を設ける（規定の案文まで例示して）提言を行っているのである。

この他にも、「自主的経理の容認」、「事実認定の自主性」、「決算表示上の規制の排除」について述べられている。

このうち、「自主的経理の容認」について、問題点を指摘しておきたい。昭和 41 年意見書は、企業間の公平を維持するために、課税所得の計算において、次の 3 点を掲げている。

- ・企業の会計方法の選択制の抑制
- ・会計方法の適用条件の規制
- ・費用の損金算入額及び重要性の判断について画一的基準の設定

昭和 41 年意見書は、「自主的経理の容認」は「恣意的経理」ではなく、客観的なものであるために、「継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理」である旨を強調する。端的に言えば、継続性が恣意性を排除し、自主的判断に基づく継続適用が公平を維持するのだという主張である。

一方、課税庁側からすると、画一的基準は、わが国税法的环境に深く根ざした最善ではないが、次善の公平維持の基準である。例えば、費用の損金算入をめぐる形式基準は、企業と課税庁のトラブル防止と公平課税の機能を有しており、主観的でも、恣意的でもないなく、納税者と課税庁とで一応の合意が得られるものなのである。

なお、昭和 41 年意見書においては、税法が課税所得の計算に当たり基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことの主張を基調としているが<sup>30</sup>、「二 企業の会計実務における継続性の重視」および「三 企業会計原則における問題」においては、それぞれ企業会計実務および企業会計原則における問題点を指摘しており、番場氏が解説されたとおり、単に、税法に対してのみ要求を突きつけるものとはなっていない。

各論においては、第一に、「会計方法の選択の自主性」として、たな卸資産の評価方法、および減価償却資産の償却方法、繰延資産の償却方法について、具体的な方法を掲げて税務上認めるべきことを述べている。

次いで、「二 重要性の判断の弾力性」において、①附随費用の取得価額への算入、②少額多量資産の資産計上について、「三 画一的基準の緩和」においては、①減価償却資産の耐用年数、②債権の評価について、最後に、「四 表示上の調整」において、①利益処分方式による調整と②「その他の資本剰余金」に関する調整に関する要望が、それぞれ掲げられている。

## 2. 昭和 27 年意見書と昭和 41 年意見書との関係

<sup>29</sup> 企業会計審議会、前掲注 18、総論一 1 (3)。

<sup>30</sup> 同上、前文四。

昭和 27 年意見書と昭和 41 年意見書との関係を整理すると、まず、それぞれの検討事項が異なっていることをあげることができる。これは、時代の変化に伴う環境を反映していることは当然であるが、より大きな要因としては、昭和 41 年意見書は、昭和 27 年意見書が、企業会計原則の立場からの一方的ないっ放しの意見書であったことの反省の上に、検討公表されたものである点である<sup>31</sup>。

それゆえに、昭和 41 年意見書の提言内容は、「税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の実現が可能であると思われる事項」<sup>32</sup>に限定されている。

これに対して、昭和 27 年意見書と昭和 41 年意見書は、いずれも税法の所得金額の計算に関する基本的考え方を明示している点で一致する。しかしながら、この基本的な考え方について両意見書には大きな違いが存する。実際に、両者を比較すると、昭和 27 年意見書では、次のように述べている。

「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである。」<sup>33</sup>。

これに対して、昭和 41 年意見書では、上掲のとおり、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」<sup>34</sup> とした。

すなわち、昭和 41 年意見書において、「税法特有の規定を適用して」の文言が含まれており、この点に、「税法に反映されている課税所得計算の原則」に対する意識が示されているものと解される。つまり、昭和 27 年意見書は、企業会計上の純利益は課税所得の基礎であり、所得計算の基本理念も企業会計と同じ根拠で行われると述べる。これに対し、昭和 41 年意見書では課税所得は企業利益を基礎に税法特有の規定を適用して計算されると述べている。

また、それぞれの表現についても、昭和 27 年意見書においては、強い調子で、啓蒙的な表現になっているのに対して、昭和 41 年意見書では、確認的な表現になっている。

なお、両意見書ともに、課税所得の計算上、健全な会計慣行を尊重すべきことの明文の規定を設けることを提言している。ただし、総則的规定を設けること目的は、企業会計が想定する所得金額の計算に関する基本的な考え方を法人税法上明確にすることにあり、税制簡素化を意図するものかどうかについては定かではない。

---

<sup>31</sup> 高木清三郎「税法と企業会計との調整意見書について」『税務弘報』第 14 卷 13 号（1966 年）18 頁。

<sup>32</sup> 企業会計審議会、前掲注 18、前文二。

<sup>33</sup> 同上、前掲注 1、前文。

<sup>34</sup> 同上、前掲注 18、総論一 1（1）。

## 第5章 無償取引における収益認識と公正処理基準

法 22 条 2 項では、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。

すなわち、課税所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額として、資産の販売や資産の譲渡による有償取引のほかに、(イ) 無償による資産の譲渡又は役務の提供、(ロ) 無償による資産の譲受けに係る収益の額を挙げている。

(イ) の無償取引は法人の有する経済的価値の流出を伴い、(ロ) の無償取引は法人への経済的価値の流入を伴う。(ロ) の無償取引については、他者から資産を無償で贈与を受けることにより会社の資産が増加するので、その適正価額を収益と認識することは、一般常識的にも理解が得られやすい。これに対して、経済的価値の流出を伴う(イ) の無償取引について収益を認識することは、法人税法固有のものであり、分かりにくいところであると思われる。本章では、経済的価値の流出を伴う(イ) 無償取引を中心に論じることにした。

法 22 条は、法人税の所得計算に関する一般規定であり、重要な役割を有している規定であるが、極めて簡潔な内容になっているために、特に同 2 項の無償取引に関する規定については、複数の解釈が成立する余地があり、従来から議論のあるところである。

無償取引に係る収益の根拠に関する見解としては、適正所得算出説<sup>1</sup>、同一価値移転説<sup>2</sup>、有償取引同視説(二段階説)<sup>3</sup>、実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)<sup>4</sup>があり、また、無償取引に係る収益の範囲に関する見解としては、後述する無限定説と限定説がある。

筆者は、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説の正当性を示したいと考えている。また、無償取引の収益認識としての無限定説と限定説を取り上げて、両者の異同に検討を加えたい。さらには、限定説の延長線上で考えるべき法 22 条 3 項の費用等の認識について考察したい。

### 第1節 無償取引に係る収益認識の根拠

#### 1. 適正所得算出説

<sup>1</sup> 金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019)、338頁参照。なお、現在では、金子氏による適正所得算出説が通説となっている。詳細については後述する。

<sup>2</sup> 同一価値移転説とは、受贈者側が時価で受け入れて受贈益を計上する以上、同一資産が支出されたのであるから、同一の価値(時価)で移転(譲渡)されたと考え、無償譲渡で益金が生じるとする説であると説明されている(吉牟田勲、成道秀雄編著『税務会計学辞典』(中央経済社、2002年)430頁)。

<sup>3</sup> 有償取引同視説(二段階説)とは、無償による資産の譲渡とは、有償(時価)により資産を譲渡すると同時に、その受け取った代金を直ちに相手方へ贈与(寄附)したものとする説である(同上、同頁)。

<sup>4</sup> 実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)の詳細については後述する。

金子氏は、法 22 条 2 項の解釈について適正所得算出説を主張し、次のように述べている。

「この規定は、資産の無償譲渡、役務の無償提供その他の無償取引にかかる収益も益金に算入される旨を定めている。したがって、資産の無償譲渡の場合にはその時価相当額が、また無利息融資の場合には通常の利息相当額が(大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日月報 24 卷 6 号 1360 頁)が、益金に算入されることになる。収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行なった者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設の規定であると解すべきであろう(適正所得算出説)」<sup>5</sup>。

また、無償取引に類似するものとして、適正価額よりも低い価額により行われる資産の譲渡又は役務の提供等(以下、「低価取引」という。)がある。最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決(南西通商事件)<sup>6</sup>は、「資産の低額譲渡は、法人税法第 22 条 2 項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、前記のような取扱いを受ける無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる」として、有償で譲渡した者との課税の公平の観点から通常の対価相当額の収益が生ずるものと判示している。

この判決は、資産の低額譲渡を「有償による資産の譲渡」と判示しているが、法 22 条 2 項の規定の趣旨を根拠にして低額譲渡からも適正価額相当額の収益があったものとしている点において、適正所得算出説の論理を採用しているといえる。

## 2. 実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)

無償取引に係る収益の根拠に関する見解として、適正所得算出説のほかに、同一価値移転説、有償取引同視説(二段階説)、実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)がある。ここでは実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)を取り上げて、適正所得算出説と比較考察してみたい。

実体的利益存在説は、昭和 40 年の法 22 条の改正以前から行われていた帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益(キャピタル・ゲイン)を、その利益が流出する際に益金として顕現させることを、法 22 条 2 項が確認的に定めたものと解するものである<sup>7</sup>。

適正所得算出説や有償取引同視説のように擬制による課税を前面に出す見解とは一線を

<sup>5</sup> 金子、前掲注 1、338 頁。

<sup>6</sup> 一審：宮崎地裁平成 5 年 9 月 17 日判決。訴月 43 卷 3 号 231 頁、控訴審：福岡高裁宮崎支部平成 6 年 2 月 28 日『訴務月報』43 卷 3 号 995 頁。

<sup>7</sup> 実体的利益存在説(キャピタルゲイン説)は次の各論考を参照。岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察(三)・(四)・(五)」『法学論叢』122 卷 1 号・2 号・3 号、同「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額」『民商法雑誌』116 卷 3 号、圖子善信「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」税大ジャーナル 4 号 25 頁。

画する立場をとろうとするものである。実体的利益存在説においては、キャピタル・ゲインの存在があると判断されれば、収入（経済的価値の流入）がないところに益金が生ずるとする点では、結局のところ擬制を伴うことになる。

法人税法上の益金は、企業会計上の収益に対応するものである。会計学上、実現は、当初、換金と同義に解されていたが、いくたびかの論争を経て、実現は、「一般的には、（１）所有権移転の意思をもって財・用役を独立した取引当事者に提供すること、および（２）その対価として現金等価物を受領することの二つの条件が満たされることを意味する。通常、これらの条件は販売時点において充足されるので、具体的には販売基準として適用される」<sup>8</sup>。

このように、会計上は、現金もしくは現金等価物の受け取りという実現主義に即して収益が認識されることから、企業会計上の収益に対応する法人税法上の益金が生ずるためには、原則として、収入（経済的価値の流入）が要件になると考えられる<sup>9</sup>。その例外として、法22条2項は、収入のないところに益金が生ずる旨を定めている。実体的利益存在説は、実体的利益があると判断されれば、結局は収入のないところに収益を擬制するものであるといえる。

### 3. 両説の差異

適正所得算出説が擬制に基づく課税であるといっても、収益を擬制したからといって即、課税に結びつくわけではない。無償取引が行われた場合、適正価額により同額の収益と費用等を擬制することになるので、通常、その費用等を損金不算入とする「別段の定め」が適用されない限り、課税所得は増加しない。無償取引による実体的利益が存在しない場合、実体的利益存在説と適正所得算出説の違いは、前者の場合は初めから収益を認識しないのに対し、後者の場合は適正価額により同額の収益と費用を擬制するという点にある。もともと、適正所得算出説の場合は、差額の利益がゼロとなるので、実務上はその処理を省略しても差し支えないことになる。むしろ、実務上は、煩雑さを避けるため、両建て処理はすべきではないであろう。

このように考えると、実体的利益存在説と適正所得算出説とでは、結局のところ、実質的な差異はないようにも思える。

## 第2節 無償取引に係る収益認識の限定の当否

法22条2項の無償取引に係る収益の認識に制限を設けるべきかどうかについて、無限定

<sup>8</sup> 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 第六版』（2007年）593頁（福島孝夫執筆）。なお、武田隆二氏は、実現主義は、原則として、財貨または役務が外部に販売されたという事実に基づいて収益を計上する基準であると説明されている（武田隆二『法人税法精説 平成17年版』（2005年）120頁）。

<sup>9</sup> 金子宏氏は、企業会計上の収益に対応する法人税法上の益金が生ずるためには、「評価益の計上が認められている場合は別として、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入（流出ではなく）が必要であると考えらるべきではなかろうか」（金子宏「無償取引と法人税—法人税法二十二条二項を中心として—」『税経通信』第33巻13号、（1978年）、155頁）と述べている。

説と限定説の対立がある。

周知のように、法 22 条 2 項の重要な解釈問題として、無償取引に係る収益の認識に制限を設けるべきかどうかについて、無限定説と限定説の対立がある。前者は、原則として全ての無償取引について収益が生じると解するもので、後者は、その範囲に何らかの制限を付すべきであるとするもので、法 22 条 2 項の射程範囲の問題である。

## 1. 無限定説と限定説

無限定説は、すべての無償取引について収益を認識するものである。無限定説は、法 22 条 2 項の趣旨を適正所得算出説、すなわち適正な対価で取引を行った者との間の公平の維持に求めるところから導かれるものである。

金子宏氏は、無償取引に係る収益の範囲について「無限定説」を主張する。この見解は、無償取引から収益を認識すべきかどうかは、益金側の問題であって、損金側でそれがどのように処理されるかとは無関係であるとする考え方である。その理由を金子氏は、「無限定説が 22 条 2 項の趣旨に合致していると考え。…(中略)…22 条 2 項の趣旨を適正所得の算出、すなわち適正な対価で取引を行った者との間の公平の維持に求める限り、損金面の処理とは無関係にすべての無償取引について収益を認識する必要があるからである」<sup>10</sup>と述べている。

一方、限定説は、収益を認識すべき無償取引の範囲に何らかの限定を付すべきであるとするものである。限定説の中にも、いくつかの見解があり、例えば、資産の無償譲渡については特に限定を付さないが、無償による役務提供の場合は一定の制限を設けるべきとするものがある<sup>11</sup>。また、無償による役務提供においては、実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)の立場から、無利息貸付の場合については収益を認識すべきであり、建物の無償貸付については使用料収益を認識すべきでないとする見解がある<sup>12</sup>。

しかし、税務会計の立場からは、限定説の中でも、最も狭く解する中川一郎氏の見解に、注目したい。氏は、法 22 条 2 項の規定を法 37 条 7 項(寄附金)との関係における借方と貸方を一致させる差額相当額を益金に算入することとしただけの計算上の調整措置と解する<sup>13</sup>。したがって、無償取引によって相手方に移転する経済的利益が法 37 条 7 項によって

<sup>10</sup> 金子、前掲注 9、167 頁。

<sup>11</sup> 資産の無償譲渡については特に限定を付さないが、役務の無償提供の場合には限定を付すべきとする考え方として、次の見解がある。

碓井光明氏は、無償による役務の提供の「収益」について限定的にとらえており、具体例として、それが寄附金に該当する場合、役員や使用人に対して経済的利益を供与する場合、株主に対する利益処分とみなす場合に収益の発生を擬制すべきであるとする旨述べている(碓井光明「法人税法における益金の概念 法 22 条 2 項の問題点～主として無償による役務提供～」『税理』21 巻 4 号 6 頁)。

<sup>12</sup> 圖子善信氏は、「建物を無償で使用させることにより使用させる側に現実に何らかの利益が発生しているとは誰も考えない。有償使用させれば利益が生じるであろうという利益の可能性は、現実の利益とはいえない。したがって、建物の無償使用等は、存在する利益を収益とする法人税法 22 条 2 項の適用の対象とすべきではない。」(圖子・前掲注(7)27～28 頁)と述べている。

<sup>13</sup> 中川一郎『税法学体系(全訂増補版)』(三晃社) 359 頁。

寄附金に該当する場合にのみ、収益が生じることとなる。

このように、限定説の中には、無償による役務提供の場合は一定の制限を設けるべきとするものがあるが、法 22 条 2 項の文言からは、無償による役務提供の場合について収益の認識に一定の制限を設けるべきであると解することは困難である。

## 2. 文理と限定説

ここでは、文理上の根拠が示されている岡村忠生氏の限定説をとりあげること、会計学の視点で考えてみたい。岡村忠生氏は、限定説について、次のように主張している。

「企業会計においては、無償による資産の譲渡や役務の提供から、時価の対価を得たときと同じ収益を認識することは、一般には認められていない(税法と企業会計との調整に関する意見書総論 3・(7)、各論 4・3)。そして、公正処理基準は無償取引についても及んでいないはずであるから、無償取引による収益は、別段の定めがあって初めて、課税の対象となると解される。これを限定説という。たとえば、法人が資産を寄付したとき、寄附金の額は寄付資産の時価で算定すると定められているから (37 条 7 項)、益金側で 22 条 2 項により時価までの値上がり益が課税の対象として認識され、損金側で寄付資産を時価として寄附金の額が算定されるのである。」<sup>14</sup>。

この最後の箇所については、次のようにも表現している。

「たとえば、簿価が時価よりも低い資産が贈与された場合には、損金側の「別段の定め」である 37 条 5 項 (現行 7 項—筆者注) により寄附金の額が時価で算定されるため、貸方側に未実現の収益を立てざるをえないが、そのための規定が 37 条には欠けているから、これを 22 条 2 項によって行うと解するのである。」<sup>15</sup>。

これらの説明から、費用等の「別段の定め」が主で、法 22 条 2 項の規定はそのための単なる受け皿ないし従属的な存在として位置づけていることがうかがわれる。岡村忠生氏の限定説は、損金側の「別段の定め」の適用がある場合にのみ、収益を認識すべきであるとする見解である。

無限定説と限定説の違いを整理すると、次のようになる。

費用等に関する「別段の定め」の適用がない場合、無限定説では、無償取引により擬制される収益を例外なく計上することになるとしても、擬制する収益と費用等が同額になる結果、課税関係に影響を与えないことになる。これに対し、限定説では、「別段の定め」の適用がなければ、そもそも収益の擬制はしないことになる。一方、「別段の定め」の適用により費用等が損金の額に算入されない場合、無限定説と限定説のいずれによっても、課税所得を増加させることとなり、結論は同じになる。

<sup>14</sup> 岡村忠生『法人税法講義 第 2 版』(成文堂、2006 年)37 頁。

<sup>15</sup> 岡村、前掲注 7 「(三)」 5 頁。

### 第3節 無償取引に係る法22条2項収益と3項費用

#### 1. 法22条2項と対をなす費用等

法22条は、法人税法の最も基本となる規定であるにもかかわらず、その内容は極めて簡潔であることから、課税要件明確主義の立場からは問題があるとか、あるいは租税回避事例に法22条2項を容易に適用することが可能となるといったような指摘がある。この点については、費用等に関する「別段の定め」を併せて見ることによって、課税要件はほぼ明確になるであろうし、また、「別段の定め」の適用により費用等が損金不算入とされることによって初めて課税が行われるのであるから、法22条2項だけを根拠に擬制に基づく課税が容易に行われるものではない。

通常、収益は外部からの収入金額（経済的価値の流入）の流入を伴うものであるが、法22条2項では、収入金額がない無償取引について収益を擬制することを明定している。ただし、その規定は極めて簡潔であり、無償取引に係る収益の額の算定方法等は具体的に明示されていない。

しかし、費用等に関する「別段の定め」を併せて解釈することにより、無償による資産の譲渡の場合であれば、「譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益」<sup>16</sup>の額を、また、無償による役務の提供の場合であれば、適正な経済的利益の額を益金の額に算入すべきものと解される。また、法22条2項には、無償取引について収益を擬制することについての制限は何ら付されていないことから、その収益の範囲については無限定説が正当であろうと考える。

現実に行った無償取引では、収入金額がないにもかかわらず、法22条2項の適用により収益を擬制すると、現実に行った無償取引との間にズレが生じることになる。このズレを埋めるためには、収益として擬制した金額と同額の費用等（経済的価値の流出）を同時に擬制する必要がある。無償取引は、そもそも適正価額による経済的価値が流出するものであるから、収益の擬制とともに、それと同額の費用等の擬制が、同時・一体的になされるべきものである。このように解さない限り、収入金額のない収益の擬制を現実に行った無償取引に適合させることは、論理的に不可能である。

このように擬制した収益と費用等は、あくまでも法22条の解釈・適用によって導き出される観念上のものであって、企業会計上の収益や費用等として実際に経理処理されるものではない。なぜなら、企業会計上は、無償取引からは収益は生じないと考えられているからである<sup>17</sup>。無償取引に対する課税を巡る議論は、収益の擬制の是非を巡る議論に偏している

<sup>16</sup> 最高裁平成7年12月19日『訴務月報』43巻3号995頁。

<sup>17</sup> 企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」昭和41年10月17日(総論三(7))では、「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」と述べている。

また、日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」昭和41年5月26日(各論一Ⅱ(6))、「企業会計では、無償取得資産(低廉譲渡を受けた資産を含む。)を適



ように思えるが、法文上読み取ることのできる無償取引に係る費用等の擬制も併せて考慮すべきであろう。

## 2. 3項費用等と「別段の定め」

それでは、収益の擬制と表裏一体的に認識されるべき費用等の擬制については、法文上、どのように規定されているのであろうか。法 22 条 3 項では、費用等の損金算入に関する基本的な内容を簡潔に規定しているが、無償取引に伴う物的・人的な経済的価値の流出が同条 3 項の費用等に含まれるかどうかについては明示していない。つまり、無償取引について収益を擬制することは法 22 条 2 項で明示しているが、その収益と表裏一体の関係にある物的・人的な経済的価値の流出を費用等と擬制することは同条 3 項で明示していないのである。

しかし、この点については、次のように考えればよいであろう。

費用等に関する個々の「別段の定め」を見ると、規定振りは一様ではなく、また必ずしも明示的ではないものもあるが、無償取引によって擬制される費用等の額は、「別段の定め」において適正価額で認識されるべきものと解される。例えば、3 項費用等の「別段の定め」である寄附金の規定（法 37 条）のように、無償取引（低価取引を含む。）について、資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益の供与時の価額を寄附金の額とする旨を明示している（同条 7 項）。

このように「別段の定め」における費用等の範囲には、無償取引によって擬制される費用等が含まれていると解することができるので、「別段の定めがあるものを除き」適用される法 22 条 3 項に定める費用等の概念には、無償取引によって擬制される費用等がもともと含まれていると解すべきであろう。すなわち、3 項の費用等として全額損金に算入されるもののなかから、無償取引と認識される収益との関係で、全額損金不算入や一部損金算入となる費用等が、「別段の定め」の規定となっているのである。

一般規定である法 22 条 3 項に定める費用等の概念には、無償取引によって擬制される費用等がもともと含まれるので、企業会計上の費用等の概念よりも広いといえる。

以上のように、無償取引が行われた場合、法 22 条 2 項により収益が擬制されるとともに、同 3 項により費用等が擬制されるが、いずれも適正価額により評価されるので、相殺されて損益がゼロとなり、「別段の定め」により費用等が損金不算入とされない限り、課税所得に影響を及ぼすことはない<sup>18</sup>。この場合、収益の擬制と費用等の擬制について、税務上の両

---

正時価等で計上することとなっているが、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもって計上する経理は、通常採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかの根本的問題に関連するものであるから、今後慎重に検討されるべきものと思われる。」と述べている。

<sup>18</sup> 金子宏氏は、「折角益金に算入しても同じ金額が損金に算入されるとしたら、結果的にはネットの所得になんらの影響を及ぼさないから、そのような場合にまで収益を擬制する必要はないのではないか、という批判がありうる。…(中略)…益金と損金が同額であるため、わざわざ計上しても所得計算上は意味

建て処理は省略しても実務上は問題がない。むしろ、実務上は、煩雑さを避けるため、両建て処理はすべきではないであろう。そして、「別段の定め」の適用により無償取引により擬制される費用等の額が損金不算入となる場合には、収益の擬制と費用等の擬制についてそれぞれ申告調整が必要になる。

### 3. 無償取引と公正処理基準

ここで、無償取引の取扱いを巡る法人税法と企業会計の関係を整理しておきたい。法 22 条 4 項では、2 項の収益の額及び 3 項の費用等の額は、いずれも「別段の定め」があるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるものとする旨を規定している。無償取引が行われた場合において、「別段の定め」の適用があるものについては、公正処理基準は及ばないことになる。

それでは、無償取引が行われた場合において、「別段の定め」の適用がないとき、公正処理基準は、課税所得の計算にどのように作用するのであろうか。法 22 条 2 項の収益及び 3 項の費用等は、上記のとおり、文言解釈上、無償取引について擬制される収益及び費用等をもともと含んでいると解する立場を採るとしたならば、企業会計上の収益及び費用等の概念と比べた場合、同じ用語を用いているが、前者（法人税法）の方が後者（企業会計）よりも広いといえる。無償取引について擬制される収益及び費用等は、法人税法固有の取扱いによるものであり、企業会計上の取扱い<sup>19</sup>としては無償取引からは収益は生じないと考えられているので、企業会計上の収益及び費用等には該当しない。

したがって、無償取引について擬制される収益及び費用等には、法 22 条 4 項の公正処理基準の適用はないと考える。

これに対して、岡村忠生氏は、「無償取引による収益の認識は、法人税法における原則的な所得の算定方法である公正処理基準による利益計算を破る、例外の場合にあたるものである。そこで、もし 22 条 2 項の無償取引による収益の認識の部分の規定を有意味なものとして理解しようとするれば、この部分の規定が働くのは、原則に対する例外を定める「別段の定め」が存在し、適用できる場合に限られることになる。」<sup>20</sup>と述べている。

この見解によれば、「別段の定め」が適用されない場合、企業会計の公正処理基準が及ぶので無償取引による収益は認識されないことになる。しかし、法 22 条 2 項の無償取引に係る収益の認識の取扱いと公正処理基準の取扱いとの相違は、両者の収益の範囲の違いとして理解すべきではないかと考える。すなわち、法 22 条 2 項の収益の範囲には、公正処理基準によれば認識されない無償取引による収益も含まれており、無償取引による収益は公正処理基準の及ぶところではないと解される。無償取引に係る費用等の認識についても、収益の場合と同様に考えるべきであろう。すなわち、法 22 条 3 項の費用等の範囲には、公正処

---

がないという場合には、計上しなくても税務行政上特に問題とされることはないという程度に考えればよいのではなかろうか。」（金子宏、前掲注 9、168 頁。）と述べている。

<sup>19</sup> 企業会計審議会中間報告、前掲注 17 参照。

<sup>20</sup> 岡村、前掲注 7 「三」 5 頁。

理基準によれば認識されない無償取引による費用等も含まれていると解される。

以上のことから、公正処理基準が法人税法の課税所得計算に影響を及ぼすのは、無償取引の場合ではなく、有償取引の場合であると考えられる。

#### 第4節 小括

無償取引は、法 22 条 2 項の収益の額の認識に始まるが、無償であるが故に対価がなく、実現主義を採用する企業会計では収益とはならない。法人税法は、課税の公平の実現や課税の繰延べの回避の理論の基に、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）によりながら、税法固有の所得として、無償取引を認識している。

しかし、会計学的にいうと、貸方の収益の認識だけでは、取引が成り立たないので、借方に費用等を認識する必要がある。借方、貸方の両建て経理を行うと相殺されて所得がない（ゼロ）ことになるので、借方の費用等の全額か一部かを損金不算入としなければならない。ここに、無限定説か限定説かの議論が入ってくることになるので、借方の費用等の「別段の定め」での存在を重視する限定説に賛成したいが、果たして、そこまで厳密に考える必要があるのだろうか。

法人税法は、法 22 条 4 項で公正処理基準を採用することで、収益・費用の額を公正妥当な企業会計の基準や会計処理方法に委ねて、いわゆる企業会計準拠主義を採用している。これは、課税所得の計算が企業会計に準拠しながら行われるということは、その認識に当たって、当然、簿記的思考に基づいた会計処理を念頭においてなされるべきことを意味している。そうすると、無限定説も当然、借方の費用とのことは考慮していなければならないのであって、そうすると、両説は結果としては同じだといえよう。

要するに、企業会計上では、無償取引から生じる収益を認識するには、必ず、借方の費用等も認識されなければならないのであって、この費用等を損金としない「別段の定め」が必要だということである。

## 第6章 無償取引における収益認識と企業会計

### 第1節 無償譲渡の会計処理

法人税法 22 条 4 項の「会計処理の基準」に該当すると思われる企業会計の基準等によった場合の、無償譲渡の会計処理を考察する前に、まず数値例を用いて、考えうる無償譲渡の会計処理を示しておく。

例えば、期首に 100 万円で購入した資産を期末に、無償で譲渡したとする。この場合、当該資産の期末時価は 120 万円であったとして、資産を譲渡した時の仕訳としては、以下のように考えられる。

① 企業会計の会計処理

(借) 費用※	100	(貸) 資産	100
---------	-----	--------	-----

② 税法の会計処理 (総額)

(借) 費用※	120	(貸) 譲渡収益	120
譲渡原価	100	譲渡資産	100

③ 税法の会計処理 (純額)

(借) 費用※	120	(貸) 譲渡収益	20
		譲渡資産	100

※ 寄附金、広告宣伝費、役員・使用人給与等の勘定が考えられる。

企業会計では、無償譲渡を認識しないので、①の処理を行った場合には、収益の額は全く認識されず、単に 100 の費用が計上されるのみとなる。これに対し、②及び③の場合には、譲渡時の時価相当額が収益として認識される。法人税法上は②及び③の会計処理が行われるものと解されている（正しくは、法 22 条 3 項で原価を認識するので②である）。

では、法人税法 22 条 4 項の「会計処理の基準」に該当すると思われる企業会計の基準等によれば、どのような会計処理が行われるのだろうか。先行研究として、昭和 41 年 5 月 26 日日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」では、「企業会計では、……無償譲渡をした場合に適正時価をもって計上する経理は、通常採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの本質的問題に関連するものであるから、今後慎重に検討されるべきものと思われる。」と述べられている。

以下、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」、企業会計基準を取り上げ、無償譲渡の会計処理を考えてみたい。

### 第2節 企業会計と無償取引

収支額基準に従えば、収益・費用を収支額に基づいて測定することになるが、無償取引は対価としての収入がないので、収益を測定する余地はない。

企業会計原則は、「すべての収益及び費用は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」（損益計算書原則1 A）と規定している。したがって、対価としての収入がないことに加えて、無償取引は、未実現収益であるということになるので、企業会計原則に基づいた会計では、認識すらなされないことになる。しかしながら、既に売買目的有価証券をはじめとして評価損益の計上が企業会計基準によって求められている今日では、厳密な収支額基準をとっているとはいえない。したがって、無償取引収支額基準を適用することを正当化しうるか否かが問題となる。評価損益の計上は、企業会計基準に明文のあるものに限るとすれば、無償譲渡時の評価損益を計上することはできないのに対し、それが投資家の意思決定有用性に資する情報であるとするならば、無償取引の場合も評価損益を財務諸表の中で表示すべきであるともいえるだろう<sup>1</sup>。

## 1. 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」

概念フレームワークの下で、無償譲渡の会計処理はどのように考えることが可能であろうか。以下、譲渡された「資産」が①事業投資資産である場合と、②金融投資資産である場合とにわけて考察する。なお、概念フレームワークの下で収益が認識されるためには、リスクから解放されていることが求められている。

### ① 事業投資の場合

概念フレームワークは収益の認識について、次のように述べている。

「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。収益は、投資の産出要素、すなわち、投資から得られるキャッシュフローに見合う会計上の尺度である。投入要素に投下された資金は、将来得られるキャッシュフローが不確実であるというリスクにさらされている。キャッシュが獲得されることにより、投資のリスクがなくなったり、得られたキャッシュの分だけ投資のリスクが減少したりする。一般に、キャッシュとは現金及びその同等物をいうが、投資の成果がリスクから解放されるという判断においては、実質的にキャッシュの獲得とみなされる事態も含まれる。収益は、そのように投下資金が投資のリスクから解放されたときに把握される」<sup>2</sup>（下線一筆者）。

代表的な法人税法における無償取引である無償による資産の譲渡や無償による役務の提供が、概念フレームワークのいう投資に該当するののかの問題は残るが、無償取引からそもそもキャッシュフローが得られないし、また実質的にキャッシュの獲得とみられる事態も存在しないだろう。キャッシュフローが得られないから無償だと理解している。

また、収益の測定に関して、次のように述べている。「交換に着目した収益の測定とは、財やサービスを第三者に引き渡すことで獲得した対価によって収益をとらえる方法をいう。収益計上の判断規準は投資のリスクから解放されたか否かであり、事業投資の場合、原則として、事業のリスクに拘束されない資産を交換によって獲得したか否かで判断される。この場合の収益の額は、

<sup>1</sup> 渡邊宏美「無償譲渡からの収益」税務会計研究学会 2013・2014 年度特別委員会研究報告書『公正処理基準の再検討』（2014 年 10 月）225 頁。

<sup>2</sup> 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（2006 年）、第 3 章 13 項。

獲得した対価の測定値に依存する。すなわち、対価が資産の増加となる場合にはその増加額、負債の減少となる場合にはその減少額によって収益は測定され、収益は当該資産・負債の測定値に基づくことになる」<sup>3</sup>（下線一筆者）。

測定のレベルにおいても、収益の認識（ここでは、「収益計上の判断基準」といっている）は、拘束されない資産を獲得したかとか、収益の額は対価の測定値に依存するとかを述べており、まさしく、対価を前提に構成されている。これでは、無償にはならないものと推量する。

## ② 金融投資の場合

概念フレームワークは、市場価格の変動に着目した収益の測定について、次のように述べている。

「市場価格の変動に着目した収益の測定とは、資産や負債に関する市場価格の有利な変動によって収益をとらえる方法をいう。随時換金（決済）可能で、換金（決済）の機会が事業活動による制約・拘束を受けない資産・負債については、換金（決済）による成果を期待して資金の回収（返済）と再投資（再構築）とが繰り返されているとみなすこともできる。その場合には、市場価格の変動によって、投資の成果が生じたと判断される。この場合の収益の額は、1 期間中に生じた市場価格の上昇額によって測定される」<sup>4</sup>（下線一筆者）。

金融投資の場合、「リスクから解放」されるのは、市場価格が変動した時である。概念フレームワークでは、「事業の目的に拘束されず、保有資産の値上りを期待した金融投資に生じる価値の変動は、そのまま期待に見合う事実として、リスクから解放された投資の成果に該当する」<sup>5</sup>とされる。その根拠はそもそも「換金（決済）による成果を期待して資金の回収（返済）と再投資（再構築）とが繰り返されているとみなす」<sup>6</sup>ことにあった。

したがって、無償で金融投資資産を譲渡した場合には、市場価格が変動していれば損益を認識することになると思われる。つまり、市場価格の変動期待に対する事後の事実を示すことが求められているため、対価の有無に関係なく、損益を認識することになるであろう。

概念フレームワークが実現可能ではなく、リスクからの解放という概念を用いている理由として、有価証券の評価益に関する説明がしやすいということがあると考えられる<sup>7</sup>。実現概念によれば、資産の引渡しがあった時点で収益を認識することになる。この伝統的な実現概念では、評価益というのは有価証券の引渡しが無いため、実現していない。したがって、評価益の段階では収益は認識されない。

実現概念では、売買目的であろうが、満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であろうがその評価益を収益として認識することはできないのである。また、実現可能という概念に依拠して、貨幣性資産への転換が容易であれば収益として認識することになると、売買目的であろうが満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であろうが、その評価益を収益として認識することになる。したがって、実現可能概念でも有価証券の評価益を説明することができない。

しかし、リスクからの解放という概念を用いれば、売買目的ならば、売却できるので、その評

<sup>3</sup> 同上、第4章44項。

<sup>4</sup> 同上、第4章45項。

<sup>5</sup> 同上、第4章57項。

<sup>6</sup> 同上、第4章45項。

<sup>7</sup> 辻山栄子「第6章財務諸表の公正要素と認識・測定をめぐる諸問題」齊藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』（中央経済社、2005年）111頁。

価値を収益として認識し、満期保有目的債券や子会社・関連会社の株式であれば、満期まで保有するという制約があったり、事業投資の性格を有していたりして、投資のリスクから解放されていないので、その評価益を収益として認識しないと説明することができるのである。

このような収益認識の基準であるリスクからの解放という概念は、無償取引から生じる収益の額が、課税所得を構成するか否かを取り扱う税法上の収益認識とは、別次元の情報としての収益を認識しようとするものであることがわかる。

## 2. 企業会計基準委員会による企業会計基準

企業会計基準において、無償譲渡の会計処理を規定したものは見当たらない。ただし、開示レベルでは「関連当事者間の開示に関する会計基準」（企業会計基準 11 号）が参考になる。

当該会計基準では、無償取引について次のように指摘している。

「無償取引や低廉な価格での取引については、独立第三者間取引であったと仮定した場合の金額を見積もった上で、重要性の判断を行い、開示対象とするかどうかを決定する」<sup>8</sup>（下線一筆者）。

「関連当事者との無償取引（無利息貸付や寄付など）や、有償取引における低利貸付などのように取引金額が時価に比して著しく低い場合には、財務諸表に重要な影響を及ぼし、投資判断情報として重要な場合がある。また無償取引及び低廉な価格での取引については実際の取引金額ではなく、第三者間取引であったと仮定した場合の金額を見積もった上で重要性の判断を行う」<sup>9</sup>（下線一筆者）。

したがって、重要性の判断を行った結果、重要であると判断された場合には注記として開示される。なお、「連結財務諸表を作成するにあたって相殺消去した取引は開示対象外とする」（6 項、27 項もあわせて参照）としているため、個別財務諸表上の関連当事者との無償取引であっても、それが連結上相殺されるものであれば開示対象から外れることになる。

この基準は、注記を求めているにすぎず、無償譲渡の会計処理を要求しているわけではない。ただし、企業会計上も、関連当事者間の無償取引または低廉な価格での取引について、独立第三者間取引であった場合の金額を開示する必要性を認識しているということはいえるであろう。

## 第 3 節 利益計算思考と無償取引

無償取引からの収益に関連して問題になるのは、企業会計（概念フレームワーク）が、収益をキャッシュ・インフローに結び付けていることである。収益である純資産の増加が、対価の受入れによって生じると考えるならば、対価を伴わない無償取引からは収益は生じないことになる。

しかしながら、例えば、無償による資産の譲渡により資産を譲受けた側や無償による役務の提供を受けた側では、たとえ対価を支払っていなくても、取引時の時価に相当する経済価値をもつ資産を取得したり役務の提供を受けることを考えると、無償取引においても、譲渡法人から譲受けた法人に対して、時価に相当する経済価値の移転があったことになる。そうなると、移転された経済価値は譲受けた法人側において認識されることになる。

<sup>8</sup> 企業会計基準委員会「企業会計基準第 11 号 関連当事者の開示に関する会計基準」（2006 年）、7 項。

<sup>9</sup> 同上、29 項。

収益の発生が、対価の受取りをもって初めて生じるのか、それとも対価の受取り前に既に譲渡法人側において生じているのかによって、無償取引から収益が生じるか否かが決まることになる。このように考えると、法人税法 22 条 2 項の規定が、企業会計の考え方を法人税法上も確認したにすぎないのか、それとも企業会計の考え方とは異なる法人税法上独自の立場から収益の発生をみなすのかが決まることになる。

以下、この問題を、企業活動における価値形成と企業慣行として確立されている利益計算とを関連させて、検討することにする。

## 1. 損益法原理と無償取引

企業は、資金を投下して経済的資源を調達し、それを生産過程で新たな経済的資源を生み出し、その後、市場での販売活動等を通じて対価の受取りを行い、当初の投下資本と新たに生み出した経済的資源の経済価値を回収する。企業は、この一連の資本の変遷する過程を継続的に繰り返している（以下、経営活動という）。

収益と費用もこの資本循環過程において、徐々に発生する。つまり、収益は、対価の受取りという経済価値の流入によって初めて発生するのではなく、経営活動を通じて徐々に生み出されるものなのである。対価の受取りは、こうして形成された経済価値を持つ資産や役務と対価との等価交換にすぎないのである。また、これと並行して、費用も経営活動の経過とともに発生する。この結果、純資産の増加である利益も、対価の受入れとは無関係に、経営活動を通じて徐々に発生しているといえる<sup>10</sup>。

損益法原理に立脚する企業会計に従うと、実現主義によって認識された収益に、それを稼得するための経済的資源の消費を費用として対応づけ、その差額を利益として計算することになる（費用・収益対応の原則）。そして、利益の計算要素となる収益は関連する収入額に基づいて、また費用は関連する支出額に基づいて、それぞれ測定される。そのため、投資によって取得された資産は、取得時の支出額である取得原価で測定され、将来費用化されることになる。ここでは、収益認識のための実現主義の適用と、資産の取得原価による測定および対応原則を適用した原価の期間配分手続が、会計処理の中心的手続となる（以下、これを原価・実現主義会計という）。

厳密には、原価・実現主義会計では、対価を受け入れて現実に投下資本を回収した時に収益を認識し、また、資本投下された経済的資源は、それが消費され、さらに回収された時に費用として認識される。しかしながら、実際的な原価・実現主義会計において収益を実現時に認識するのは、実現収益が対価の裏づけによって客観的かつ確実に認識・測定できるからにすぎない。そして、収益を実現時に認識することを受けて、発生した費用は、費用・収益対応の原則によって実現収益との対応関係に基づいて期間配分され、利益が計算されることになる。

したがって、原価・実現主義会計によって利益が計算される時期は、経営活動で利用される経済的資源の実際の経済価値の増減の時、換言すれば、実際の収益および費用等の発生時より遅れるのが普通である。さらに、対価を受け取らない無償譲渡等取引からは収益を認識する必要もないということになる。

<sup>10</sup> 飯野利夫『財務会計論（改訂版）』（同文館出版、1983年）第2章3-4頁参照。黒澤清『近代会计学（普及版六訂）』（春秋社、1978年）343-344頁参照。



では、無償取引によって対価の受入れを伴わない収益は、現実の原価・実現主義会計の下では、どのように取り扱われるべきなのだろうか。

## 2. 原価・実現主義の下での無償取引

会計学上は、発生主義における収益・費用の発生事実を、貨幣的側面から対価の成立という事実と理解する立場を取っている。企業会計原則は、「すべての収益及び費用は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。」(第二・1A)と規定し、貨幣的側面から収益・費用の発生事実を捉えようとしている<sup>11</sup>。

問題は、無償取引では、対価となる貨幣性資産を受け取らないため、収益の実現は認められないが、営利を目的とする純経済人が行う無償譲渡行為に対して、会計上、例外的に、無償取引から収益を認識できないかということである。この問題に対して、会計学は、貸方で未実現の収益を認識したとしても、対価となるべき貨幣性資産を受領しないのだから、借方は損失となり、貸借が相殺されて利益計算の意味をなさないから、議論しなかったとの説明がつく。

しかし、企業会計原則は、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」(第三5F)と規定しているので、譲渡を受けた法人側では、経済的な価値の形成を認めていることになり、当然、貸方側の受贈益という収益が実現していることになるであろう。そうすると、譲渡側において価値形成を認めない資産を、受取り側でその原価と増加益を引き継ぐこととなり、売却時には、譲渡側で実現したはずの収益も含めて、受取り側で実現した収益として認識されることになる<sup>12</sup>。この不合理は、完全親子会社間では通用するが、純経済人同士の法人間では、問題ではないだろうか。

企業会計原則は、「公正な評価額」でもって譲渡を受けた側の法人での資産の取得と収益の実現を認めているのであるから、換言すれば、譲渡する法人側での無償譲渡資産の生産や保有を通じての価値の増加を認めているのであるから、何らかの理論でもって収益を認識しないと譲渡法人と受取法人とで整合性が保たれない。その点、法人税法 22 条 2 項は、無償による資産の譲渡と無償による資産の譲受けの両方で収益が認識されことになっており、整合的である。その際の譲渡価額は、最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決(南西通商事件)で明らかなように、譲渡資産の適正な価額であるとされている。

そこで、考えられる収益認識方法として、法人税法と同じように考えて、原価・実現主義の枠内で会計処理を提示してみたい。

例えば、A社が保有する取得原価 100 万円、譲渡時の適正な価額(時価) 500 万円の資産を、B社に無償譲渡した場合を考えてみたい。A社は保有資産の評価替えを行って、収益(評価益)を

<sup>11</sup> 他に、収益・費用は、経営活動における財貨・サービスの経済的価値の形成・消費であり、貨幣的側面はその計量化のための手段にすぎないとする見解がある(武田隆二『法人税法精説 平成 17 年版』(森山書店、2005 年) 79-88 頁参照)。

<sup>12</sup> 所得税法の譲渡所得課税における精算課税説を考えると参考になる。所得税法 60 条 1 項 1 号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものであり、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間についても、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。

認識しておいて、その後、時価で譲渡したとする。A社の会計処理を、この2段階で示すと、次のようになる。

① 評価替えの時 : (借方) 資産 400 (貸方) 資産評価益 400

② 譲渡した時 : (借方) 寄附金 500 (貸方) 資産 500

この会計処理は、あくまで、企業会計上の処理であって、税務上の処理ではない。しかし、ここでの会計処理には、すぐさま、貸借相殺すれば、

(借方) 寄附金 100 (貸方) 資産 100

となって、対価がないので収益を認識しないとしていた従来の処理方法と同じではないかという批判がくるであろう。

しかし、参考までに譲渡を受けたB社の会計処理を示すと、

(借方) 資産 500 (貸方) 受贈益 500

となり、A社の②の処理と符合したものとなっている。取得原価主義で記帳されて、100のままであったが、保有期間中に価値の増加があり、評価益400が資産に潜在していたが、譲渡を契機に顕在化したのである。

原価・実現主義会計では、資産の評価益は未実現であるから、認められない。この例示で分るように、含み益である評価益400を対価がないから実現していないとして収益を認識しなくても、企業会計の役割を果たしているといえるのであろうか。むしろここは積極的に、収益の認識を、対価のある実現から、含み益(評価益)が譲渡を契機に顕在化する、すなわち、収益の実現ではなく、収益の発生と捉えて、企業会計の役割の達成と譲渡側と譲渡を受けた側との会計処理の整合性を貫徹すべきではないかと考える。

#### 第4節 小括

制度会計上、資産を取得原価主義によって評価する理由は、まず未実現利益の計上の排除に求められる。収益は原則として、実現主義によって認識され、実現主義とは、企業外部の第三者に財貨または役務を提供し、その対価としての現金または現金等価物を受領した時点で収益を認識する基準のことをいう。よって、実現主義によって未実現利益の計上が排除される。

一方、取得原価主義によると、資産の保有中は、時価が上昇しても取得原価に基づいて評価を継続し、評価益を計上しない。評価益は未実現利益であるので、取得原価主義は未実現利益の計上の排除を資産の評価の側面から支えているといえる。

また、取得原価主義を採用している理由には、客観性と検証可能性の確保にも求められている。財務諸表が利害関係者に受け入れられるには、会計数値の客観性と検証可能性が必要になるが、取得原価主義によると、第三者との取引に基づいて資産を評価するため、客観性と検証可能性が充たされることになる。

原価・実現主義会計が、収益認識の客観性と検証可能性を確保するためであることを考慮すると、無償取引において、資産の譲渡や役務の供与という事実があっても、言い換えれば、資産や役務を無償で譲渡したり供与したりしたために、そこに潜在化していた経済的価値の増加がもはや含み益ではなくなっても、なお対価の受取りがないことを理由に収益を認識しないことは、経

営活動における経済的価値形成の事実を把握し報告することを目的とする企業会計を放棄することになるのではなかろうか。

## 第7章 「収益認識に関する会計基準」と税務会計

収益認識については、従来、企業会計原則に基づく実現主義の原則を中心とする会計慣行にしたがって会計処理が行われてきたところ、2018年3月に、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下、「収益認識会計基準」および「適用指針」という。）の公表により、収益認識に関する包括的な会計基準が導入された。同会計基準は、財務情報としての収益の重要性に鑑みて、国内外の企業間における比較可能性の観点から、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）との共同開発の成果であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の基本原則を取り入れることを出発点として開発されたものである<sup>1</sup>。

一方、課税所得計算にあたっては、別段の定めのあるものを除き、公正処理基準に準拠した確定決算主義がとられている。確定決算主義によって、課税所得計算は会社法会計と直接密接に結びつくほか、金融商品取引法会計とも会社法会計を介して間接的に結びついている。新会計基準に基づく会計処理も、公正処理基準に従った計算に該当し得ると考えられることから、同会計基準に従った収益の額の計算のうち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきではない部分があれば、その部分を明示する必要が生ずることとなる<sup>2</sup>。

平成30年度税制改正では、「収益認識会計基準」の導入に対応するために一連の法人税法の改正が行われた。法人税法22条4項の「別段の定め」として法人税法22条の2が創設されるとともに、法人税法22条4項の「別段の定め」として延払基準を認める旧法人税法63条および返品調整引当金の繰入れによる損金算入を規定した旧法人税法53条が廃止された。また、法人税法22条の2第7項を受けて政令18条の2が創設され、基本通達が創設または改廃された。

なお、法人税法において収益を認識する取引の範囲は、会計では定めのない無償による資産の譲渡および役務の提供を含むことから（法22条2項）、企業会計におけるそれよりも収益認識の対象となる取引の範囲が広い。

これらの状況を背景として、本章においては、まず、企業会計と法人税法の収益認識の原則を踏まえたうえで、「収益認識に関する会計基準」と改正された法人税法の規定との異同点を示すとともに法人税法の対応を示すことである。そして、企業会計においては処理の定めのない無償による資産の譲渡および役務の提供から、法人税法が収益を認識する根拠について考察する。そのうえで、収益認識に係る会計と税務会計の乖離の側面から、課税所得計算の原理・原則について考察する。

<sup>1</sup> 企業会計基準委員会(ASBJ)『企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準』（2018年）、92項、97項参照。

<sup>2</sup> 財務省「平成30年度税制改正の解説－法人税法等の改正－」（財務主税局、2018）  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf).（2021年6月1日最終閲覧）270頁。

## 第1節 収益認識会計基準の特徴

### 1. 企業会計上の収益認識基準

「収益認識会計基準」が公表されるまで、収益認識に係る会計処理は、企業会計原則の「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る（第二損益計算書原則三B）。」という文言を拠り所として行われてきた<sup>3</sup>。

収益の実現は、価値流入ないし価値増加の確定事象であり、一般的な収益取引では、給付の引渡しと対価の取得がその確認要件とされる。すなわち、(a)財貨やサービスが相手に引き渡されたことという条件と、(b)対価として、現金・売掛金などの貨幣性資産が受け取られたことの2つの条件が満たされた時点で、収益が実現したものとして判断され、計上されることとなる<sup>4</sup>。販売により顧客が特定されるとともに、取引価格も確定することが、確実かつ客観的な収益の計上にとって不可欠であり、財貨やサービスの販売時点で収益を計上する方法は、販売基準または引渡基準とよばれる<sup>5</sup>。

また、2004年の公表・2006年に修正した「討議資料財務会計の概念フレームワーク」では、収益は「純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である」<sup>6</sup>と定義され、投資の成果がリスクから解放されるという判断においては、キャッシュの獲得のみならず、実質的にキャッシュの獲得とみなされる事態も含まれるとされる。もちろん、売上債権を取得しても回収に係るリスクは残っているが、債権の回収が事業の一部とみられる場合はともかく、一般にはそれを事業のリスクとは区別し、貸倒損失の引当か時価評価によって処理していることから、回収のリスクは残っても、事業のリスクから解放されれば事業投資の成果が確定し、利益が実現したとみるのである<sup>7</sup>。したがって、「投資のリスクからの解放」は、事業投資の成果の確定による利益の実現を意味し、実現主義の考え方と同一と考えてよい。

そこで、収益認識に関する包括的な会計基準の開発には、次の意義があると考えられる。

- (1) わが国の会計基準の体系の整備
- (2) 企業間の財務諸表の比較可能性の向上
- (3) 企業により開示される情報の充実

なお、企業会計基準委員会（以下、ASBJ という）は、「中期運営方針」を2019年10月30日に公表しており、当該中期運営方針においては、わが国の上場企業等で用いられる会計基

<sup>3</sup> 特殊な販売契約および工事契約による売上収益については、企業会計原則〔注6〕において、委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売について個別の説明が示されており、〔注7〕では、工事収益について、工事進行基準と工事完成基準の選択適用が可能であることが述べられている。

<sup>4</sup> 桜井勝久『財務会計講義（第20版）』、中央経済社（2019年）、78頁。

<sup>5</sup> 同上、120頁。

<sup>6</sup> 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（2006年）、第3章13項。

<sup>7</sup> 斎藤静樹『会計基準の研究（増補改訂版）』、中央経済社（2014年）、39頁。

準の質の向上を図るために、日本基準を高品質で国際的に整合性のとれたものとして維持・向上を図ることを方針として掲げている（I「2 現状の認識と基本的な方針」）。本会計基準等の内容は、当該中期運営方針に沿ったものであり、国内外の企業間の財務諸表の比較可能性を高め、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとするに資するものと考えられる。

## 2. 「収益認識に関する会計基準」の特徴

### ① 開発の基本方針と適用範囲

#### 基本的な方針

ASBJ では、収益認識に関する会計基準の開発にあたって基本的な方針として、IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の 1 つである財務諸表間の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。また、これまでわが国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加することとした<sup>8</sup>。

これらの基本的な方針の下、連結財務諸表については、IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れることとした。その理由は、次のとおりである<sup>9</sup>。

- (1) 収益認識に関する会計基準の開発の意義の 1 つとして、国際的な比較可能性の確保が重要なものと考えられること。
- (2) IFRS 第 15 号は、5 つのステップに基づき、履行義務の識別、取引価格の配分、支配の移転による収益認識等を定めており、部分的に採用することが困難であると考えられること。

さらに、個別財務諸表については、次を理由に、基本的には、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めることを開発の方針とした<sup>10</sup>。

- (1) ASBJ がこれまでに開発してきた会計基準では、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたこと。
- (2) 連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合、連結財務諸表作成時の連結調整に係るコストが生じる。一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社等における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となること。

なお、他の会計基準と同様に、重要性が乏しい取引には、本会計基準等を適用しないことができる。

<sup>8</sup> 企業会計基準委員会(ASBJ)、前掲注 1、97 項。

<sup>9</sup> 同上、98 項。

<sup>10</sup> 同上、99 項。

## 適用範囲

本会計基準等は、金融商品に係る取引やリース取引等を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用され、当該収益に関する会計処理については、「企業会計原則」に優先する<sup>11</sup>。

同会計基準の適用により、工事契約会計基準、工事契約適用指針およびソフトウェア取引実務対応報告は廃止される<sup>12</sup>。また、同会計基準の適用は、金融商品に係る取引、リース取引、保険契約をはじめとする一部の取引については除外される<sup>13</sup>。

### ② 基本となる原則

「収益認識会計基準」の基本となる原則は、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである<sup>14</sup>。この原則にしたがって収益を認識するために、次の5つのステップが適用される。

ステップ1：顧客との契約を識別する。

顧客と合意し、かつ所定の要件を満たす契約に適用する。

ステップ2：契約における履行義務を識別する。

契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、その約束を履行義務として区分して識別する。

ステップ3：取引価格を算定する。

変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。値引、割戻し、返金、返品、貸倒を見積り、対価の額を増減する。

ステップ4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

契約において約束した個別の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。

ステップ5：履行義務に充足した時又は充足するにつれて収益を認識する。

約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合は一時点で充足される。

## 第2節 「収益認識に関する会計基準」における認識

### 1. 収益認識単位の決定

---

<sup>11</sup> 同上、1項、3項。

<sup>12</sup> 同上、95項。

<sup>13</sup> 同上、3項。

<sup>14</sup> 同上、16項。

収益認識会計基準が適用されるのは、次に示す要件のすべてを満たす顧客との契約である<sup>15</sup>。

- (1)当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
- (2)移転される財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できること
- (3)移転される財またはサービスの支払条件を識別できること
- (4)契約に経済的実質があること（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期または金額が変動すると見込まれること）
- (5)顧客に移転する財またはサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いことである。

契約の識別において、企業が顧客に価格の引き下げを提供する可能性があることにより対価に変動性がある場合には、取引価格は契約に記載される価格よりも低くなることを考慮する<sup>16</sup>。適用指針〔設例2〕では、顧客の属する国の潜在的な顧客との関係構築を期待し、顧客の置かれた経営環境を考慮して、取引価格を契約額（1,000千円）ではなく変動対価であると判断し、回収可能性が高いと見積もった金額（400千円）をもって収益を認識することが例示されている<sup>17</sup>。

同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時またはほぼ同時に締結した複数の契約について、一定の要件を満たす場合には、複数の契約を結合して単一の契約として処理する<sup>18</sup>。また、契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財またはサービスを評価し、(1)別個の財またはサービス、または(2)一連の別個の財またはサービスのいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別する<sup>19</sup>。

## 2. 収益の額の算定

取引価格に基づく収益の額の算定にあたっては、履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて、取引価格のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識する<sup>20</sup>。

取引価格とは、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）であり、取引価格の算定にあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮する<sup>21</sup>。

顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与えることから、取引価格を算定する際には、(1)変動対価、(2)契約における重要な金融要素、

---

<sup>15</sup> 同上、19項。

<sup>16</sup> 同上、117項。

<sup>17</sup> 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第30号 収益認識に関する会計基準の適用指針」（2018年）、49頁参照。

<sup>18</sup> 企業会計基準委員会、前掲注1、27項。

<sup>19</sup> 同上、32項。

<sup>20</sup> 同上、46項。

<sup>21</sup> 同上、47項。



(3) 現金以外の対価、(4)顧客に支払われる対価のすべての影響を考慮する<sup>22</sup>。変動対価は顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分であり、契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積ることとなる<sup>23</sup>。

変動対価に含めることができるのは、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限られ<sup>24</sup>、見積った取引価格は各決算日に見直し、74項から76項の定めに従って取引価格の変動を処理する<sup>25</sup>。

それぞれの履行義務に対する取引価格の配分は、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額を描写するように行い<sup>26</sup>、財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する<sup>27</sup>。

### 3. 収益認識時点の決定

「収益認識会計基準」は、収益認識時点の決定について、まず所定の要件の充足をもって一定の期間にわたり充足される履行義務を識別し<sup>28</sup>、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識する<sup>29</sup>。

資産に対する支配を顧客に移転した時点の決定に際しては、顧客による資産の検収や顧客が法的所有権を有していること等の一定の指標が示されている<sup>30</sup>ところであるが、これまでの実務に配慮して、商品または製品の国内での販売を前提として、出荷時から顧客への支配の移転が通常の間である場合には、出荷時や着荷時に収益を認識することも認められる<sup>31</sup>。

一方、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識するのは、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみであり<sup>32</sup>、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準に

---

<sup>22</sup> 同上、48項。

<sup>23</sup> 同上、50項。

<sup>24</sup> 同上、54項。

<sup>25</sup> 同上、55項。

<sup>26</sup> 同上、65項。

<sup>27</sup> 同上、66項。

<sup>28</sup> 同上、38項。

<sup>29</sup> 同上、39項。

<sup>30</sup> 同上、40項。

<sup>31</sup> 企業会計基準委員会、前掲注18、98項、171項。

<sup>32</sup> 同上、前掲注1、44項。

より処理する<sup>33</sup>。なお、原価回収基準は、従来の工事契約会計基準および工事契約適用指針においては用いられておらず、新しい会計処理となる。

これまで論じてきたように、「収益認識会計基準」の特徴は、契約の実態および取引価格をより忠実に表現し、厳格なタイミングで収益を認識するところにみられる。

したがって、顧客との契約から生じる収益を「履行義務の充足」をもって認識するとともに、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で取引価格を算定するという同基準の基本原則は、実現主義および「投資のリスクからの解放」と整合しているといえる。

#### 4. 小括

再度確認と結論を述べると、「収益認識会計基準」では、実現という用語は用いられていない。この基準は、履行義務の充足という法律上の権利義務関係を手掛りとして経済実態を把握しようとすることを特徴とする。そして、ここでの履行義務の充足とは、資産に対する支配を獲得することを意味する。つまり、収益認識会計基準は、顧客の立場から財サービスに対する支配の獲得の時を収益認識の時点としているのである。しかし、顧客に支配を獲得させる財またはサービスの移転は、企業の立場からは財の引渡しあるいはサービスの提供を意味するので、結局、収益認識会計基準は、実現という用語を用いていないものの、従来の実現原則の考え方を引き継ぎ、それを精緻化したものにすぎないといえる。

このように、収益認識時期を、企業の立場から規定するか、それとも顧客の立場から規定するかによって、表現は異なるけれども、企業が財の引渡しまたはサービスの提供と交換に対価としての貨幣性資産を受け取る時、あるいは履行義務の充足によって資産に対する支配を顧客が獲得する時とするのが、企業会計上の一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と考えられている<sup>34</sup>。

### 第3節 法人税法22条の2と収益の認識

#### 1. 税務上の収益認識

税法が採用する権利確定の概念も、収益は債権の確定の時点であり、費用は債務の履行義務の確定の時点であるとしても、企業会計上の実現概念と同様に、抽象的水準にとどまり、単純に、一義的内容を持ったものではない。昭和38年12月税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では、「税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれている……」と述べている。また、

<sup>33</sup> 同上、45項。

<sup>34</sup> 鈴木一水「収益認識の公正処理基準」税務会計研究学会特別委員会『収益認識の会計・税務に関する研究—最終報告—』（税務会計研究学会第32回大会）、139頁参照。

大竹貿易事件（最高裁平成5年11月25日判決）では、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」と述べている。

例えば、販売の時といっても、それが出荷から顧客による検収に至るまでの時間的な幅のある過程のなかのどの時点を指すのかについては、実現概念と権利確定概念のどちらに関する議論においても、十分な検討が加えられているとはいえない。そのため、実現原則と権利確定主義は、裁判規範としての紛争解決機能を別とすれば、大きな相違はないとして、権利確定主義は抽象的な基準にすぎず、それを具体的事案に適用可能な具体的基準を包摂する枠組みであると理解する考え方もある<sup>35</sup>。

このように、収益認識会計基準の公表前は、企業会計原則における実現原則の内容および権利確定の概念が抽象的な水準にとどまり、具体的な規定は不十分であったことから、実際の取引においては収益認識について混乱の生じることが少なくなかった。そこで、法人税法上の公正処理基準の解釈指針として、法人税基本通達が公表されている。これが企業会計においても抽象的な実現原則を適用するにあたっての解釈の指針として利用されるようになり、会計実務慣習の形成に影響してきた。

ここで、具体的にみておこう。

昭和44年改正前の旧通達249<sup>36</sup>は、資産一般（いわゆる固定資産）については「売買契約の効力発生の日」を、棚卸資産については、但し書きで、「引渡しの時」をその事業年度に算入できる認識時点としていた。前者は、最高裁昭和40年11月19日判決を拠り所として所有権移転が行われる日であるとされており、後者は、引渡しにより同時履行の抗弁権の消滅をもって、所有権が移転し、さらに債権が確定する日であるとされていた。

資産一般については、契約書の存在や登記によって、認識時期を確認できるが、棚卸資産については、引渡しは、民法上は占有の移転(民法182条)と解されるので、引渡しは、販売行為の検収・受領の時であるということになる。しかし、引渡しの判定については、種々存在するので、継続適用を前提に企業の実態にあった基準を認めてきたのであった。

その後、昭和44年の通達改正により、棚卸資産は、（旧）基本通達2-1-1で、固定資産は、（旧）基本通達2-1-3で共に、引渡し基準により、収益を認識することを認めたのであった。この改正は、実務上、引渡し基準により収益が認識されていたので、これを積極的に認めて、整備を図ったのである<sup>37</sup>。

## 2. 法人税法22条の2の収益認識

<sup>35</sup> 川端康之「法人税法における収益の計上時期」『総合税制研究』第5号（1997年）、66-95頁参照。

<sup>36</sup> 旧法人税基本通達249は「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払いの済否を問わず売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡しを含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」と定めていた。

<sup>37</sup> 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994年）205-210頁参照。

法人税法22条の2の収益の認識時期に関する通則規定の創設の背後には、収益認識会計基準における収益の認識時期である「履行義務を充足した時に又は充足するにつれて」については、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したこと等を考慮することとされていることから、「実現」や権利の「確定」の時期と大幅には変わらないという考え方が<sup>38</sup>。そこで、平成30年法人税法改正にともなう法人税基本通達の改正も、この収益認識会計基準に基づく会計処理が公正処理基準に該当し得ると認めつつも、法人税における公平な所得計算という要請の中で許容できる処理の範囲を画するために行われている<sup>39</sup>。

新設された収益計上時期に関する通達規定は、次のとおりである。

法人税基本通達2-1-1は、収益を、原則として個々の契約ごとに計上することとしている。ただし、収益認識会計基準27項(3)に従って単一の履行義務と識別した場合には、法人税法上も同一の取扱いを認めている。また、保証が合意された仕様に従っているという保証のみのときには、収益認識会計基準と同様に、資産の販売等とは別の取引の単位として収益を計上することは、認められていない（法基通2-1-1の3）。

さらに、工事代金の収入を伴う部分完成の事実がある場合や、報酬が日数に応じて段階ごとに区分して支払われる技術役務の提供に係る収益には、収益認識会計基準を適用していてもいなくても、契約全体の完了を待たずに履行義務を充足した部分について収益を認識することとされている（法基通2-1-1の4、2-1-1の5）。ノウハウの頭金等の収益も、収益認識会計基準を適用していてもしていなくても、その開示をした部分を単位として収益を計上する（法基通2-1-1の6）。機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合には、収益認識会計基準の要件を満たさなくても、機械設備等の販売に係る対価額と据付工事に係る対価額を合理的に区分できるときは、区分した単位ごとに収益を計上することも認められている（法基通2-1-1の2）。自己発行ポイント等の付与に関しては、以前は将来にポイント等との交換に要すると見込まれる費用を引当金として計上する実務が多くみられたが、収益認識会計基準適用後は、これに準じて、一定の要件を満たすものについては、当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部または全部の前受けとすることも認められている（法基通2-1-1の7）。

これらの新設規定は、改正前の（旧）基本通達の規定を修正したものであり、法人税法における収益認識の考え方は実質的には存続している。

このように、法人税法22条の2が新設されても個別の取引に係る収益認識について課税庁の考える公正処理基準は従前の多くの部分を引き継いでいる。実現原則を精緻化したものといえる収益認識会計基準の考え方を尊重したといえるこの通達の改正は、収益認識の公正処理基準が、従来通りの実現原則の考え方をなお引き継いでいることを示唆する。

<sup>38</sup> 藤田泰弘、小竹義範、高橋龍太、鎌田絢子、石田良「法人税法等の改正」寺崎寛之ほか『改正税法のすべて 平成30年版』（大蔵財務協会、2018年）271頁。

<sup>39</sup> 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説九訂版』（税務研究会出版局、2019年）、98頁。

### 3. 収益額の測定

法人税法22条2項においては、無償による資産の譲渡または役務の提供からも収益が生じ、それが益金に算入されることになっている。「この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたもの」と解されている（南西通商事件 最高裁平成7年12月19日判決）。そこで、法人が資産を譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきであるというこの判例の趣旨を法令上明確化することとした。それとともに、収益認識会計基準のうち、対価の回収可能性や返品の可能性を法人税法の所得金額の計算における収益額の算定上考慮することを排除するために、収益額として益金額に算入する金額に関する通則規定が設けられたのである<sup>40</sup>。引渡しの際における価額または通常得べき対価額を、対価額に係る金銭債権の貸倒れおよび販売等に係る資産の買戻しの可能性がないものとした場合の価額とするのは（法22の2⑤）、これらの事実が価額または通常得べき対価額の要素でないからである<sup>41</sup>。

無償による資産の譲渡または役務の提供からの収益を認識すべきとする法22条2項の趣旨・目的の理解に、「収益とは、外部から経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引を行ったものとの間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべき」<sup>42</sup>とする適正所得算出説があり、これは、通説である。上記、南西通商事件最高裁判決（下級審である宮崎地裁平成5年9月17日判決および福岡高裁平成6年2月28日判決）もこの考え方に従っている。ただし、適正所得算出説は、収益が対価としての金銭その他の経済的価値の流入によって生じると解していることには、注意を要する。

これに対して、会計学上は、発生主義会計における収益・費用の発生事実を、財サービスという物的側面から経済的価値の形成・消費の事実と理解する見解と、貨幣的側面から対価の成立という事実と理解する見解とが対立している。しかし企業会計原則第二・一 A は、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し」と規定し、貨幣的側面から収益・費用の発生事実を捉える考え方を採用している。

問題は、無償による資産譲渡または役務提供では、対価となる貨幣性資産を受け取らないため、収益実現のための対価要件が満たされないにもかかわらず、会計上、例外的に収益を認識できるか、ということである。この問題について、従来会計学では、深く議論さ

<sup>40</sup> 藤田ほか、前掲注 38、270-271 頁。

<sup>41</sup> 同上、276 頁。

<sup>42</sup> 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）、338 頁。

れてこなかった（例えば、企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日）、総論三（7）を参照）。

法人税法は、例え対価がなくても、正常な独立企業間価格で取引した者との公平の観点から無償取引からも収益を認識するが、企業会計は、対価がないので実現しないということで収益を認識しない。それは、たとえ未実現の収益を認識したとしても、それは対価となるべき貨幣性資産を放棄することによる損失（通常は、寄附金による損失）と相殺されてしまうため、結果的に利益計算には反映されず、結局、未実現の収益を認識しない場合と同じ結果になるため、重要性が乏しかったからであると考えられることは可能である。この場合の企業会計の態度は、視点を変えてみれば、寄附金と無償譲渡のよる収益を両建しても相殺されるから、未実現の収益を認識しないのだということである。他方、税務は公平を重視するので、寄附金を費用とみなさないで、対価ではなく、譲渡時の資産等の適正な価額をもって評価し、収益を認識するのである。税法と企業会計におけるそれぞれの趣旨・目的観の違いからきているものと理解したい。この分野は、一般に公正妥当な会計処理の基準は全く作用しないのである。

しかしながら、企業会計原則第三・五Fは、無償で取得した資産については公正な評価額を取得原価とすると定めていることから、譲渡側において無償譲渡資産の生産や保有を通じて経済的価値が形成されることを認めていると考えられる。もし譲渡側における価値形成を認めないとすれば、譲受け側は譲渡側の取得原価を引き継ぐべきことになるが、そうすると譲受け側が将来売却したときに実現する売却収益のうち譲渡側において形成されたものも譲受け側に帰属するという不合理が生じてしまう<sup>43</sup>。

所得が企業活動によって生み出された担税力の指標であるためには、たとえ無償であっても外部に移転された財サービスに内在する経済的価値を認識すべきであるし、さらに投資家に代表される利害関係者の意思決定に有用な企業業績情報の適正表示という企業会計に求められる観点からも、やはり収益を認識すべきである<sup>44</sup>。

#### 第4節 税務会計における収益認識

資産の販売等からの収益の益金算入については、公正処理基準ではなく、法人税法22条4項の「別段の定め」である22条の2が適用される。しかし、新設された法22条の2および

---

<sup>43</sup> 譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ(法59条1項参照)、法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものであり…受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間(法33条3項1号、2号参照)については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。

<sup>44</sup> 鈴木、前掲注34、144頁参照。

通達の規定は、対価の回収可能性および返品の可能性を考慮しないことを除いて、実現原則を精緻化したものと考えられる収益認識会計基準の考え方を受け入れている。また、資産の販売等以外からの収益の益金算入は、なお公正処理基準に従うことになるが、それは権利確定の意味での実現原則と解されている。

判例のように、公正処理基準という概念を、企業会計の立場からではなく、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」という観点から解釈するならば、公正処理基準に従って計算される課税所得は、企業会計原則や投資意思決定有用性を重視する企業会計基準に従って計算される財務報告上の利益とは異なることもあり得るけれども、収益認識については、公正処理基準であっても、「別段の定め」である法人税法22条の2であっても、ともに基本的には実現原則の考え方が維持されているといえる。

税法の立場からも、法22条2項は「全体としては会計基準の線に沿い、会計基準との調和を図っている……。また、本条は別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計処理の基準（たとえば、権利確定主義）を修正ないし否定するものではない。」<sup>45</sup>との評価が下されている。

収益認識会計基準は、企業会計上の公正処理基準であるが、この基準のうち大竹貿易事件で明らかとなった「税法上の公正処理基準」を用いて判断を行ったうえで、会計処理方法として採用しても構わないもののみを、税法上収益の額として益金に算入する通則的規定として、法22条の2を設けたのである<sup>46</sup>。

残された課題は、収益認識基準と法人税法22条の2との間に相違を生じさせる2つの要因、すなわち、無償あるいは低額による資産の譲渡および役務の提供の会計処理が不明確であることと、変動対価の取扱いである。

---

<sup>45</sup> 金子、前掲注 42、357 頁。

<sup>46</sup> 末永英男編著『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019年）、序文参照。

## おわりに

### (1) 本論文の総括

わが国においては、戦後、デモクラシーを基調とする政治体制や社会機構に適合する租税思想への転換がなされてきた。この租税に対する新しい観念のもとに、国・地方公共団体が権力に基づき一方的に納付すべき税額を決定する「賦課課税制度」から、納税者が自主的に納税する「申告納税制度」へと発展した。

申告納税制度は、文化の進んだ国で、近代会計の原則が浸透し、すぐれた会計制度が確立していなければ、公正かつ円滑に運営できない。納税者が信頼し得る会計記録を持ち、これに基づいて自ら課税標準を適正に算定できる場合に、はじめてこの申告納税制度が存立することが可能になる。このような税務運営の変容のなか、申告納税制度をスムーズに運営するための基盤として、企業会計と税務会計の関連性、とりわけ税務会計の企業会計への依存性が重要な課題として登場してきた。

しかし、税法は自己完結的な課税所得の計算体系を有していないので、規定の欠けている取引については企業会計上の取扱いを前提にせざるを得ない。つまり、課税所得の計算体系には、自己完結的か否かという類型の存在が想定される。自己完結的な課税所得の計算体系を有しているのであれば、税法の条文の中に企業会計への依拠を取り込む必要はない。しかしながら、自己完結的な課税所得の体系を有さない場合には、税法の条文の中に企業会計への依拠を取り込む必要がある。たとえば、法人税法 74 条 1 項における「確定した決算に基づき」という文言や、法人税法 22 条における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」への言及が必要となるものと思われる<sup>1</sup>。

本論文では、このような背景に鑑み、現代における税務会計の公正処理基準の捉われ方について、裁判例における公正処理基準の解釈や立法上の趣旨などによりながら、公正処理基準の予測可能性について探求することを目的としてきた。また、無償取引における収益認識を検討することで、税務会計上の視点から公正処理基準の意義と適応上の射程について考察を加えた。

まず、第 1 章では、税務会計の基礎的な体系を取り上げ、税務会計の意義や役割を概観した。そこでは、税務会計は、租税法の規定に従い課税所得の計算を行う会計領域を示していることを概観した。この課税所得の計算にあたっては、企業会計に準拠することにより「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法人税法 22 条 4 項）（以下、「公正処理基準」という。）により算出された企業利益でなければならないことを確認した。したがって、企業会計によって算出される企業利益という場合の「企業会計」とは、税務会計上いかに解釈されなければならないのか指摘した。

すなわち、法人税法では、会計方法の選択性の抑制や適用条件の規制が行われているの

---

<sup>1</sup> 佐藤信彦編著『引当金・準備金制度論—会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』（中央経済社、2021 年）、7-11 頁参照。



に対して、企業会計では、係る制約に捉われず、当該企業にとって妥当と認められる会計方法の自由な選択とその継続適用を前提とし、「企業の自主的判断に基づく適正な会計処理」（自主的経理）であると指摘した。

また、本章の中では、企業会計と税務会計との親和性について述べており、親和的であった双方が、会計基準のコンバージェンスにより乖離せざるを得なくなった現状を指摘している。これにより、企業会計制度と法人税法の本質的差異が顕在化してきていることを確認し、企業会計では認められている会計処理であっても、法人税法上では公正処理基準に該当しないとされる会計処理が見受けられてきていることを指摘した。このような事案においては、その解釈に法人税法の趣旨、目的を取り込んでおり、原則として、法人税法 22 条 4 項の規定により、公正な企業会計に準拠することを定めているなかで、公平性を確保するためとはいえ、「別段の定め」がないにもかかわらず、法人税法独自の観点から公正処理基準を解釈することは、納税者の予測可能性を害するおそれがあると懸念している。

第 2 章では、前章からの公正処理基準の変容と予測可能性について、大竹貿易事件及びビックカメラ事件を題材として検討を行った。そこでは、公正処理基準の解釈・適用が変容してきていることについて、公正処理基準の立法趣旨の観点から検討を加えた。そこでは、「企業会計は、費用収益対応の原則を基調として、正しい期間損益計算を行うために会計期間の間での公平を保っている。この点は、期間税としての法人税が、課税所得を課税対象とすることと親和性をもって企業会計に歩みよることができるのである。このような企業会計と税法の歩みよりは、税負担の公平と税務行政の簡便性考慮する考慮する税法の立場と一致できる。分かりやすくいうと、納税者は慣れた企業会計によって所得を計算でき、一方の課税庁は、納税手続きと税務行政を簡便化できるのである」と指摘した。

立法の趣旨が、税制の簡素化および二度手間の排除の要請から導かれるところ、税法が採用し得る企業会計の会計処理は、税制調査会答申にも現れているように、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」でなければならず、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準が創設された昭和 42 年当時の企業会計は、取得原価主義を基本に、収益には実現主義、費用には発生主義を採用する費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とする会計であり、商法は同様の原則に基づいた配当可能利益の計算を目的とする会計を行っていた。つまり、①継続性の確保、②予測見積もりの極力排除、③実現主義の徹底等を実行してくれる限りにおいて、税法の課税所得計算と取得原価主義から計算される企業利益の計算とは親和性を有することができたのであるとの見解を述べた。

具体的には、①継続性の確保とは、税法が課税所得の計算にあたり基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことを基本的態度とすることと呼応している。つまり、会計方法の選択の自主性や重要性の判断の弾力化および画一的基準の緩和等を健全な会計慣行、現状でいうと公正処理基準に基づいて行うことでこれを課税所得の計算に用いたとしても継続性が遵守される限り課税の公平を損なうことはないとする姿勢である。

次に、②予測見積もりの極力排除とは、企業会計が取得原価をベースにした実現主義を

採用し利益計算を行う限り実現した利益＝実現した課税所得となり、投資家への情報提供としての企業会計と、納税という利害調整を行う税務会計とが共存できるという意味である。

最後に、③実現主義の徹底等とは、税法は権利確定主義（債権債務確定主義）を収益認識基準として採用しており、実現主義を法的基準で実施しようとするものである。上述した大竹貿易事件においては、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」としている。

いずれにしても、企業会計が課税所得の計算に予測可能性を与えることができる理由は、継続性のある自主的経理の保証であると考えた。

したがって、「法 22 条 4 項の公正処理基準＝企業会計の会計処理基準」と理解されることで、日常の企業会計（商法会計）がそのまま適用でき、その結果、公正処理基準を用いることで課税所得計算における予測可能性が機能することになるのであるとの私見を述べている。

第 3 章では、第 2 章で述べた公正処理基準の予測可能性をより深化すべく、税制調査会の税制簡素化答申に基づいて、公正処理基準の制定理由について概観している。とりわけ、公正処理基準の規定の性質については、創設規定として位置付けるのか、それとも確認規定として位置付けられるのか、双方の考え方が存しているが、通説では確認規定であると解されている。また、公正処理基準は、所得計算における基本規定であるのか、それとも補完規定であるのかという観点からは、公正処理基準が、企業会計準拠主義の機能を果たしているのかどうかの検証にもなり得る。その帰結としては、企業会計は「認識」と「測定」によって導かれる収益の額と費用・損失の額を基本として、益金の額から損金の額が控除されて課税所得が計算されるため、計算の基本となる「認識」と「測定」において、法人税法の理念と異なるときに「別段の定め」となる。

私見としては、所得金額の計算上、法 22 条 4 項は、法 22 条 2 項および 3 項の領域、並びに「別段の定め」が適用されない領域に適用されるとの理解に基づけば、公正処理基準は基本規定であるとする考え方が合致する。また、「税制簡素化の具体的措置について（昭和 42 年 2 月 10 日、税簡 7-1、大蔵省）」においても、「所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」（傍点一筆者）としており、筆者は所得計算の基本規定であると解している。

税制簡素化は、「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させる」（簡素化第一次答申、43 頁）ことを意味している。なお、この意味における税制簡素化は、主として、所得金額の計算の局面を対象としているものと理解される。そうすると、法 22 条 4 項による簡素化は、企業会計を基本規定として法 22 条による課税所得を計算しようとするものであり、企業会計準拠主義と軌を一にする

ものであるといえる。これは、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上を志向するものであると、本論文では指摘した。

第4章では、前章に引き続き所得計算を担う企業会計の方からも、税法と企業会計との調整に関する意見書が出されており、税制の簡素化、すなわち所得計算の基本規定である法22条4項の創設に大きな役割を果たしたと思われる。そこでは、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（昭和27年意見書）」と大蔵省企業会計審議会特別部会税務会計小委員会「税法と企業会計との調整に関する意見書（昭和41年意見書）」の概要を確認し、双方の相違点を指摘している。昭和27年意見書と昭和41年意見書との関係を整理すると、まず、それぞれの検討事項が異なっていることをあげている。これは、時代の変化に伴う環境を反映していることは当然であるが、より大きな要因としては、昭和41年意見書は、昭和27年意見書が、企業会計原則の立場からの一方的ないっ放しの意見書であったことの反省の上に、検討公表されたものである点である。それゆえに、昭和41年意見書の提言内容は、「税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の実現が可能であると思われる事項」に限定されていた。

これに対して、昭和27年意見書と昭和41年意見書は、いずれも税法の所得金額の計算に関する基本的な考え方を明示している点では一致していた。しかしながら、大きな違いも存している。実際に、両者を比較すると、昭和27年意見書では、次のように述べられていた。

「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである」。

これに対して、昭和41年意見書では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである」とした。

すなわち、昭和41年意見書において、「税法特有の規定を適用して」の文言が含まれており、この点に、「税法に反映されている課税所得計算の原則」に対する意識が示されているものと解される。つまり、昭和27年意見書は、企業会計上の純利益は課税所得の基礎であり、所得計算の基本理念も企業会計と同じ根拠で行われると述べる。これに対し、昭和41年意見書では、課税所得は企業利益を基礎に税法特有の規定を適用して計算されると述べている。

また、それぞれの表現についても、昭和27年意見書においては、強い調子で、啓蒙的な表現になっているのに対して、昭和41年意見書では、確認的な表現になっていた。

なお、両意見書ともに、課税所得の計算上、健全な会計慣行を尊重すべきことの明文の規定を設けることを提言している。ただし、総則的规定を設けること目的は、企業会計が想定する所得金額の計算に関する基本的な考え方を法人税法上明確にすることにあり、

税制簡素化を意図するものかどうかについては定かとは言えないとの帰結に至っている。

第5章では、「無償取引」における収益の認識について検討を行った。とりわけ、本章では、経済的価値の流出を伴う無償取引を中心に論じている。無償取引に係る収益の根拠に関する見解としては、適正所得算出説、同一価値移転説、有償取引同視説（二段階説）、実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）があり、また、無償取引に係る収益の範囲に関する見解としては、無限定説と限定説がある。

筆者は、無償取引に関する法人税法上の解釈について、適正所得算出説とそれから導かれる無限定説の正当性を示したいと考えた。また、無償取引の収益認識としての無限定説と限定説を取り上げて、両者の異同に検討を加えている。具体的には、文理解釈上は、無償取引にも公正処理基準が及ぶと解されるが、現在の企業会計では、無償取引からは収益は認識しない。また、無償取引は、対価の受け入れなしに収益を認識することになるので、実現主義にも反することとなるのである。しかし、無償取引は、「別段の定め」ではないのである。

そこで、無限定説と限定説が登場することになる。まず、法22条2項の無償取引には、公正処理基準は及ばない特別の定め、つまり、適正価格（時価）による有償取引を擬制することにより、常に収益が発生するとするのが無限定説である。これに対して、無償取引を認識しようとするのであれば、公正処理基準が及ばないので、公正処理基準の例外としての「別段の定め」を置くことで解決する考え方が限定説ということになる。つまり、限定説では、包括所得概念では純理論的には所得を構成するが、評価の困難性があるが故に排除したはずの未実現利益を実現主義の例外として認めざるを得ない借方項目、具体的には寄附金の定めを置くこととなる。換言すれば、無限定説は法22条2項単独で無償取引を認識するが、限定説は借方「寄附金」があつて初めて法22条2項が収益として認識される。

無償取引は、法22条2項の収益の額の認識に始まるが、無償であるが故に対価がなく、実現主義を採用する企業会計では収益とはならない。法人税法は、課税の公平の実現や課税の繰延べの回避の理論に基づき、適正所得算出説や実体的利益存在説（キャピタル・ゲイン説）によりながら、税法固有の所得として、無償取引を認識している。

しかし、会計学的にいうと、貸方の収益の認識だけでは、会計処理（仕訳）が成り立たないので、借方に費用等を認識する必要がある。借方、貸方の両建て経理を行うと相殺されて所得がない（ゼロ）ことになるので、借方の費用等の全額か一部かを損金不算入としなければならない。ここに、無限定説か限定説かの議論が入ってくることになるので、借方の費用等の「別段の定め」での存在を重視する限定説に賛成したい。しかし果たして、そこまで厳密に考える必要があるのだろうか。

法人税法は、法22条4項で公正処理基準を採用することで、収益・費用の額を公正妥当な企業会計の基準や会計処理方法に委ねて、いわゆる企業会計準拠主義を採用している。

つまり、課税所得の計算が企業会計に準拠しながら行われるということは、収益・費用

の認識にあたって、当然、簿記的思考に基づいた会計処理を念頭においてなされるべきことを意味している。そうすると、無限定説も当然、借方の費用とのことは考慮していなければならないのであって、そうすると、両説は結果としては同じだといえよう。

要するに、企業会計上では、無償取引から生じる収益を認識するには、必ず、借方の費用等も認識されなければならないのであって、この費用等を損金としない「別段の定め」が必要となるのではないかとの私見を述べている。

第6章では、前章に続き無償取引から生じる会計処理について検討している。とりわけ、討議資料「概念フレームワーク」の下で、無償譲渡の会計処理はどのように考えることが可能であるのか検討している。そこでは、無償取引からの収益に関連して問題になるのは、企業会計（概念フレームワーク）が、収益をキャッシュ・インフローに結び付けていることである。収益である純資産の増加が、対価の受入れによって生じると考えるならば、対価を伴わない無償取引からは収益は生じないことになる。

しかしながら、例えば、無償による資産の譲渡により資産を譲受けた側や無償による役務の提供を受けた側では、たとえ対価を支払っていなくても、取引時の時価に相当する経済価値をもつ資産を取得したり、役務の提供を受けることを考えると、無償取引においても、譲渡法人から譲受けた法人に対して、時価に相当する経済価値の移転があったことになる。そうすると、移転された経済価値は、譲受けた法人側において認識されることになる。

このように考えると、無償取引において、対価の受取りがないことを理由に、収益を認識しないことは、経営活動における経済価値形成の事実を把握して報告する事を目的とする企業会計を放棄することになるのではなかろうか。

第7章では、企業会計基準委員会（ASBJ）「企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準」（2018年）とこれに対応して創設された法人税法22条4項の「別段の定め」である法22条の2について、検討した。「収益認識会計基準」では、実現という用語は用いられていない。この基準は、履行義務の充足という法律上の権利義務関係を手掛りとして経済実態を把握しようとすることを特徴とするもので、具体的には、資産に対する支配を獲得することを意味する。つまり、収益認識会計基準は、顧客の立場から財サービスに対する支配の獲得の時を収益認識の時点としているのである。しかし、顧客に支配を獲得させる財またはサービスの移転は、企業の立場からは財の引渡しあるいはサービスの提供を意味するので、結局、収益認識会計基準は、実現という用語を用いていないものの、従来の実現原則の考え方を引き継ぎ、それを精緻化したものにすぎないといえる。

他方、税務会計では、資産の販売等からの収益の益金算入については、公正処理基準ではなく、法人税法22条4項の「別段の定め」である22条の2が適用されることとなる。しかし、新設された法22条の2および通達の規定は、対価の回収可能性および返品の可能性を考慮しないことを除いて、実現主義を精緻化したものと考えられる「収益認識会計基準」の考え方を受け入れている。また、資産の販売等以外からの収益の益金算入は、なお

公正処理基準に従うことになるが、それは権利確定の意味での実現原則と解されている。

## (2) 研究成果の適用

法人税法における所得は、包括的所得であり、所得の認識は実現主義（権利確定主義）を原則とすると理解する。そうすると、法 22 条 2 項に「別段の定めがあるものを除き」という文言があるが、同条項に規定されている「無償による資産の譲渡又は役務の提供」（以下、「無償取引」とい）からも収益が生じるとしているため、この無償取引に法 22 条 4 項の「公正処理基準」が及ぶことになるが、「別段の定め」には、公正処理基準は及ばないこととなる。したがって、「別段の定め」は、包括的所得ではない例外的な所得に課税する場合や、実現主義から乖離した収益認識を行う場合に該当する取引ということになる。

では、法 22 条 2 項の無償取引による収益の額と、公正処理基準との関係はどうなるかという点、ここには厄介な問題が存在する。文理解釈上は、無償取引にも公正処理基準が及ぶと解されるが、現在の企業会計では、無償取引からは収益は認識しないのである。また、無償取引は、対価の受け入れなしに収益を認識することになるので、実現主義にも反することとなるのである。しかし、無償取引は、「別段の定め」ではないのである。

そこで、無限定説と限定説が登場することになる。まず、法 22 条 2 項の無償取引には、公正処理基準は及ばない特別の定め、つまり、適正価格（時価）による有償取引を擬制することにより、常に収益が発生するとするのが無限定説である。これに対して、無償取引を認識しようとするのであれば、公正処理基準が及ばないので、公正処理基準の例外としての「別段の定め」を置くことで解決する考え方が限定説ということになる。つまり、限定説では、包括所得概念では純理論的には所得を構成するが、評価の困難性があるが故に排除したはずの未実現利益を実現主義の例外として認めざるを得ない借方項目、具体的には寄附金の定めを置くこととなるのである。

換言すれば、無限定説は法 22 条 2 項単独で無償取引を認識するが、限定説は借方「寄附金」があって初めて法 22 条 2 項が収益として認識されるのである。

どちらの説に軍配を上げるべきだろうか。税務会計における公正処理基準をどう考えるのかという観点で、以下、考察をしてみたい。

「平成 22 年度改正においては、法人税法 22 条 2 項の役務提供に関する部分の解釈を誤り、その誤った解釈に基づき、完全支配関係法人間で受贈益を益金不算入とし寄附金を損金不算入とする取扱いである 25 条の 2（受贈益）と 37 条 2 項（寄附金の損金不算入）の規定が創設されています。」<sup>2</sup>（傍点一筆者）という指摘がある。

法人税法 22 条 2 項においては、「無償による資産の譲受け」に関する定めはあっても、「無償により役務の提供を受けること」に関する定めは設けられていない。このように法 22 条 2 項において、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、

<sup>2</sup> 朝長英樹「法令改正が誤っていることもあるという前提で解釈する必要がある」（アマダパートナーズコラム（2017 年 5 月 15 日））<http://www.amidaspartners.com/column/138.html>。

同項の文理解釈からも明らかで、昭和 40 年の立法当時から通説と考えられてきた。

国税庁の解説は、平成 22 年に法 25 条の 2 が創設されたことから、法 22 条 2 項において受贈益の額が益金の額に算入されるということになっていることとして法 25 条の 2 で益金不算入とすることとせざるを得なくなったと述べている<sup>3</sup>。この際の国税庁の説明では、法 22 条 2 項で、役務の提供を受けた法人に益金の額を発生させないことに関しては、諸費用と受贈益が相殺されて、所得金額にならないから、あえて両建て処理をしていなかったが、この改正で両建て処理が行われることになったので、併せて、受贈益の益金不算入とする措置が必要になったとしている。

詳しくみていこう。法 25 条の 2 第 2 項は、「前項に規定する受贈益の額は、寄附金、抛出品、見舞金その他いずれの名義をもつてされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と、法 37 条 8 項の規定をそのまま取り入れており、金銭の無利息貸付けや無償による役務の提供などの経済的利益の無償の供与を受けた場合も、受贈益が生じると解釈できる規定となっているのである。

つまり、再三強調してきたように、法 22 条 2 項には、収益の額となる取引に、「無償による資産の譲受け」はあっても、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」は存在しないのである。存在しないのに、法 22 条 2 項の「別段の定め」として、法 25 条 2 項は、「無償による役務の提供受け（役務の享受）」の収益を益金に算入しないと規定しているのである。繰り返しになるが、法 22 条 2 項からは、役務の無償による提供を受ける法人側に収益の額が存在しないのであるから、法 25 条の 2 第 1 項と法 37 条 2 項の適用はなされないはずなのである。

しかし、課税庁は、この法 22 条 2 項と法 25 条の 2 との不整合には関知することなく、法人税基本通達 4-2-6（受贈益の額に該当する経済的利益の供与）を発遣して、通達の前半に次のように述べている。

「内国法人が、当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から、例えば、金銭の無利息貸付け又は役務の無償提供などの経済的利益の供与を受けた場合には、支払利息又は役務提供の対価の額を損金の額に算入するとともに同額を受贈益の額として益金の額に算入することとなるのであるが……」として、無償による役務の提供からも収益が生じることを前提としている。つまり、無利息貸付の場合を例に採れば、

(借方)	支払利息	×××	(貸方)	受贈益（債務免除益）	×××	
〔	(借方)	支払利息	×××	(貸方)	支払債務	×××
		支払債務	×××		受贈益（債務免除益）	×××

<sup>3</sup> 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説九訂版』（税務研究会出版局、2019年）、507頁。

の会計処理が成り立つのである。

ところが、かかる見解を正当化する説明が、次のようになされている。

「従来、子会社が負担すべき費用に相当する金額を親会社が負担したことにより、その負担した金額が親会社において寄附金の額に該当する場合であっても、子会社において当該費用の額と受贈益の額が相殺され、所得金額に影響ないことから、あえて両建て処理を行わないこととしても法人税の課税所得の計算上特段問題は生じなかった」<sup>4</sup>。

この説明によると、先に述べた両建説を採用しており、無償による役務の提供を受けた側では、受贈益を認識するのだが、結局、費用と収益が相殺されるので、取引として例示しなかったのだということになる。

この法 22 条 2 項と法 25 条の 2 との不整合については、税務会計の観点からは理解できる。すなわち、公正処理基準が機能しているということは、法 22 条 2 項が単独で収益を認識するのではなく、必ず、対応する費用も考慮されているのである。だから、課税庁は両建説を強調しているのであって、このケースでは、収益と費用とが相殺されてしまうので、無償による役務の提供を受ける場合には明文化しなかったというのである。

法 22 条 4 項で公正処理基準を導入して、企業会計準拠主義を採用したが、ここでは、諸会計基準や諸原則などのように会計処理を行う際の認識基準や測定基準ばかりを公正処理基準というのではなく、取引を複式簿記の機構にのせて利益計算する過程をも含んだの公正処理基準ではないだろうか。複式簿記に準拠した会計は、借方があれば貸方あり、資産の販売（譲渡）であれば売主（譲渡側）と買主（受贈側）の両者を考慮に入れて会計処理が考えられているのであるから、法人税法 22 条の「取引」も、まさしく公正処理基準に則って企業会計に準拠しながら解釈がなされなければならないであろう。これが、公正処理基準の予測可能性であるとの卑見を述べ、本論文の結びとする。

---

<sup>4</sup> 佐藤、前掲注 3、507 頁。



## 参 考 文 献

### 【著書】

- (1) 明里長太郎『例解税務会計精義 法人税篇』（白桃書房、1962年）。
- (2) 味村治、田辺明他『新商法と企業会計』（財経詳報社、1974年）。
- (3) 安達巧 [著]『会計基準の法的位置づけ－財務書類の真实性と会計監査基準－』（税務経理協会、2004年）。
- (4) 新井清光『日本の企業会計制度』（中央経済社、1999年）。
- (5) 飯塚勲『正規の簿記の諸原則』（森山書店、1983年）。
- (6) 飯野利夫『財務会計論（改訂版）』（同文館出版、1983年）。
- (7) 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之共編『全訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、2001年）。
- (8) 岩田巖『利潤計算原理』（同文館、1963年）。
- (9) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社、2002年）。
- (10) 遠藤一久『正規の簿記の諸原則』（森山書店、1984年）。
- (11) 太田哲三『近代会計側面誌－会計学の六十年－』（中央経済社、1968年）。
- (12) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009年）。
- (13) 岡村忠生『法人税法講義 第2版』（成文堂、2006年）。
- (14) 『法人税法講義 第3版』（成文堂、2007年）。
- (15) 小原一博 編著『法人税基本通達逐条解説（九訂版）』（税務研究会出版局、2019）。
- (16) 片岡政一『會社税法の詳解（第7版）』（文精社、1943年）。
- (17) 金子宏『租税法[補正版]』（弘文堂、1986年）。
- (18) 『租税法[第23版]』（弘文堂、2019）。
- (19) 清永敬次『税法 第7版』（ミネルヴァ書房、2008年）。
- (20) 黒澤清『近代会計学（普及版六訂）』（春秋社、1978年）。
- (21) 黒澤清・武田昌輔編『体系 近代会計学 XIII 税務会計論』（中央経済社、1979年）。
- (22) 黒澤清・湊良之助『企業会計と法人税 調整実務から損益計算まで』（日本税経研究会、1955年）。
- (23) 斎藤静樹『会計基準の研究（増補改訂版）』、中央経済社（2014年）。
- (24) 斎藤静樹編著『詳解「討議資料財務会計の概念フレームワーク」第2版』（中央経済社、2007年）。
- (25) 酒井克彦『スタートアップ 租税法』（財経詳報社、2010年）。
- (26) 『プログレッシブ税務会計論』（中央経済社、2014年）。
- (27) 桜井勝久『財務会計講義（第20版）』（中央経済社、2019年）。
- (28) 佐藤信彦編著『スタンダードテキスト財務会計論Ⅰ・Ⅱ第14版』（中央経済社、2021年）。
- (29) 『引当金・準備金制度論－会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』（中央経済社、2021年）。
- (30) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009年）。

- (31) 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説九訂版』(税務研究会出版局、2019年)。
- (32) 品川芳宣『課税所得と企業利益』(税務研究会出版局、1982年)。
- (33) 末永英男『税務会計研究の基礎』(九州大学出版会、1994年)。
- (34) 『法人税法会計論(第7版)』(中央経済社、2013年)。
- (35) 『法人税法会計論(第8版)』(中央経済社、2016年)。
- (36) 末永英男編著『税務会計と租税判例』(中央経済社、2019年)。
- (37) 租税法学会編『企業課税の諸問題 租税法研究第4号』(有斐閣、1977年)。
- (38) 武田昌輔『会計・商法と課税所得』(森山書店、1993年)。
- (39) 『新版税務会計通論』(森山書店、1974年)。
- (40) 「税務会計と企業会計」武田昌輔責任編集『税務会計論』(中央経済社、1979年)。
- (41) 『武田昌輔 税務会計論文集』(森山書店、2001年)。
- (42) 『法人税回顧六十年～企業会計との関係を検証する～』(TKC出版、2009年)。
- (43) 『法人税法の解釈(三訂版)』(財経詳報社、1990年)。
- (44) 武田昌輔編著『企業課税の理論と課題 二訂版』(税務経理協会、2007年)。
- (45) 武田隆二『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』(同文館、1970年)。
- (46) 武田隆二「確定決算主義」渡邊進責任編集『改訂 税務会計論』(中央経済社、1968年)。
- (47) 『法人税法精説(平成17年版)』(森山書店、2005年)。
- (48) 『最新 財務諸表論<第7版>』(中央経済社、2001年)。
- (49) 田中勝次郎『所得税法精義』(巖松堂書店、1930年)。
- (50) 『法人税法の研究』(税務研究会、1965年)。
- (51) 田中二郎『租税法(第3版)』(有斐書閣、1990年)。
- (52) 田中久夫『商法と税法の研究—会計包括規定と計算実体規定の比較—』(森山書店、2005年)。
- (53) 谷口勢津夫『税法基本講義第6版』(弘文堂、2018年)。
- (54) 忠佐市『租税法要綱 第10版』(森山書店、1986年)。
- (55) 『決算利益と課税所得』(森山書店、1973年)。
- (56) 辻山栄子『所得概念と会計測定』(森山書店、1991年)。
- (57) 「第6章財務諸表の公正要素と認識・測定をめぐる諸問題」齊藤静樹編著『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』(中央経済社、2005年)。
- (58) 富岡幸雄『新版税務会計総論』(森山書店、1973年)。
- (59) 『新版 税務会計学講義 第2版』(中央経済社、2011年)。
- (60) 『税務会計学(第4版)』(森山書店、1983年)。
- (61) 『税務会計学原理』(中央大学出版部、2004年)。
- (62) 『税務会計学講義』(中央経済社、2003年)。
- (63) 中川一郎『税法学体系(全訂増補版)』(三晃社)。
- (64) 中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選[第6版]』(有斐閣、2016年)。
- (65) 中里実・米田隆・岡村忠生編集代表『企業・市場』(現代租税法講座(第3巻))(日本評論社、2017年)。

- (66) 中津武晴監修・足立正喜編『新訂版 税法用語辞典』(大蔵財務協会、1995年)。
- (67) 中西基『租税法と現代会計』(森山書店、2005年)。
- (68) 中村利雄『法人税の課税所得計算―その基本原理と税務調整』(ぎょうせい、1982年)。
- (69) 成道秀雄・松嶋隆弘・坂田純一編著『法人税法の理論と実務』(第一法規、2014年)。
- (70) 沼田嘉穂『固定資産会計』(ダイヤモンド社、1961年)。
- (71) 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて(昭和42年6月)』(大蔵財務協会、1967年)。
- (72) 藤澤弘『曾社の経済と納税』(日本租税學會、1921年)。
- (73) 藤田泰弘、小竹義範、高橋龍太、鎌田絢子、石田良「法人税法等の改正」寺崎寛之ほか『改正税法のすべて 平成30年版』(大蔵財務協会、2018年)。
- (74) 広瀬義州『財務会計 第9版』(中央経済社、2009年)。
- (75) 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版社、2002年)。
- (76) 松沢智編著『租税実体法の解釈と適用―法律的視点からの法人税法の考察―』(中央経済社、1993年)。
- (77) 『租税実体法の解釈と適用・2―法人税は争えば解釈が発展する―』(中央経済社、2000年)。
- (78) 松沢智『租税実体法―法人税解釈の基本原則―増補版』(中央経済社、1983年)。
- (79) 『新版租税実体法―法人税解釈の基本原則―』(中央経済社、1994年)。
- (80) 水野忠恒『租税法』(有斐閣、2003年)。
- (81) 水野勝『租税法』(有斐閣、1993年)。
- (82) 村井正『租税法―理論と政策―』(青林書院、1987年)。
- (83) 田哲彌他編『現代会計学の基本課題』(中央経済社、1972年)。
- (84) 弥永真生『会計基準と法』(中央経済社、2013年)。
- (85) 柳裕治「税務会計研究における確定決算主義」安藤英義・古賀智敏・田中健二責任編集『企業会計と法制度』(中央経済社、2011年)。
- (86) 山下勝治『會計原則の理論』(森山書店、1951年)。
- (87) 山田二郎(編)、宮崎裕子『実務租税法講義』(民事法研究会、2005年)。
- (88) 山本守之『租税法の基礎理論(新版)』(税務経理協会、2008年)。
- (89) 吉國二郎・武田昌輔『法人税法[理論編] 改訂3版』(財経詳報社、1972年)。
- (90) 吉国二郎『法人税法』財経詳報社(1965年)。
- (91) 吉国二郎総監修『戦後法人税制史』(税務研究会、1996年)。
- (92) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説―立法趣旨と解釈(平成7年度版)』(中央経済社、1995年)。
- (93) 吉牟田勲、成道秀雄編著『税務会計学辞典』(中央経済社、2002年)。
- (94) 渡辺徹也『スタンダード法人税法 [第2版]』(弘文堂、2019年)。
- (95) 渡辺淑夫『法人税法』(中央経済社、2003年)。

## 【論文】

- (1) 明里長太郎「企業経理と税務経理との相違点」『會計』第 60 卷第 1 号 (1952 年)。
- (2) 新井益太郎「企業利益概念と課税所得概念」『會計』第 92 卷第 1 号 (1967 年)。
- (3) 泉美之松「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書について」『會計』第 92 卷第 7 号 (1967 年)。
- (4) 「公正妥当な会計処理の基本規定と税務調整」『税経通信』第 22 卷第 13 号 (1967 年)。
- (5) 井上久弥「最近の改正法人税通達について」『産業経理』第 28 卷 2 号 (1968 年)。
- (6) 居林次雄「公正な会計慣行について」『産業経理』第 30 卷第 6 号 (1970 年)。
- (7) 岩田巖「意見書の基本的要望」『産業経理』第 12 卷第 7 号 (1952 年)。
- (8) 碓井光明「時価との差額に係る収益認定の構造と法理」『税理』第 20 卷第 15 号 (1977 年)。
- (9) 「法人税法における益金の概念 法 22 条 2 項の問題点～主として無償による役務提供～」『税理』第 21 卷第 4 号 (1978 年)。
- (10) 大住達雄「会計原則における具体的妥当性—これに関する二三の例題—」『會計』62 卷 3 臨時増刊号 (1952 年)。
- (11) 「『企業会計原則』への提案」『産業経理』第 23 卷 2 号 (1963 年)。
- (12) 「税法の立場・企業会計の立場」『産業経理』第 12 卷第 7 号 (1952 年)。
- (13) 岡部利良「税法上の企業所得概念の批判」『會計』第 76 卷第 4 号 (1959 年)。
- (14) 岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法 22 条 2 項にいう収益の額」『民商法雑誌』116 卷 3 号 (1977 年)。
- (15) 「法 22 条 4 項と『税会計処理基準』—ビッグカメラ事件—」『税研』第 178 号。
- (16) 「無利息貸付課税に関する一考察(一)」『法学論叢』第 121 卷第 3 号 (1987 年)。
- (17) 「無利息貸付課税に関する一考察(二)」『法学論叢』第 121 卷第 5 号 (1987 年)。
- (18) 「無利息貸付課税に関する一考察(三)」『法学論叢』第 122 卷第 1 号 (1987 年)。
- (19) 「無利息貸付課税に関する一考察(四)」『法学論叢』第 122 卷第 2 号 (1987 年)。
- (20) 「無利息貸付課税に関する一考察(五)」『法学論叢』第 122 卷第 3 号 (1987 年)。
- (21) 小山威倫「税務における経済的利益の課税上の諸問題(1)」『広島経済大学研究論集』第 5 卷第 2 号 (1982 年)。
- (22) 金子宏「無償取引と法人税—法人税法二二条二項を中心として—」『法協百年論集』第 2 卷 (1983 年)。
- (23) 「無償取引と法人税—法人税法二十二条二項を中心として—」『税経通信』第 33 卷 13 号、(1978 年)。
- (24) 川端康之「法人税法における収益の計上時期」『総合税制研究』第 5 号 (1997 年)。
- (25) 清水敬次「無償取引と寄付金の認定—親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して—」『税経通信』第 33 卷第 13 号 (1978 年)。
- (26) 黒澤清「税法と会計原則との調整に関する基本的見解」『産業経理』12 卷 7 号 (1952 年)。

- (27) 「税法と会計原則問題序説」『会計』第 62 巻第 3 臨時増刊号 (1952 年 b)。
- (28) 後藤喜一「公正処理基準の本質と変遷」『税務会計研究』第 5 巻 (1994 年)。
- (29) 酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性にかかる判断アプローチ」『商学論集』第 57 巻 1・2 号 (中央大学、2015 年)。
- (30) 「法人税法 22 条 4 項に関する確認規定説についての再考—確認規定説から創設規定説へ—」『商学論纂 (中央大学)』第 58 巻第 1・2 号 (2016 年)。
- (31) 阪田大作「法人税法 22 条 4 項 (公正処理基準) の解釈」『租税資料館賞受賞論文集 23』。
- (32) 坂本雅士「会計基準の多様化に伴う税務論点—公正処理基準の観点から—」『会計』第 187 巻 3 号。
- (33) 「法人税法における公正処理基準について—解釈論の展開と課題—」『会計』第 186 巻 2 号。
- (34) 塩崎潤「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」(税務会計特別委員会報告) を税務の側から眺めて」『企業会計』第 18 巻 11 号 (1966b 年)。
- (35) 「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書への若干の疑問」『会計』第 92 巻第 1 号 (1967 年)。
- (36) 「税制簡素化の意味」『企業会計』第 19 巻第 12 号 (1967 年)。
- (37) 「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』第 22 巻第 5 号 (1967 年)。
- (38) 「『税法と企業会計との調整に関する意見書』(大蔵省企業会計審議会報告) を税務の側から眺めて」『企業会計』第 19 巻 1 号 (1967 年)
- (39) 「『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務の側から眺めて」『会計』第 91 巻 1 号 (1976b 年)
- (40) 「『税務会計特別委員会報告』への若干の疑問—総論の一部—」『会計』第 90 巻 5 号。(1966a 年)。
- (41) 「租税に関する通達の役割と機能」『税経通信』第 20 巻第 5 号 (1965 年)。
- (42) 品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計 2009 Vol.61』。
- (43) 「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯 (1)」『税理』第 47 巻第 1 号 (2004 年)。
- (44) 『法人税の課税所得の本質と企業利益との関係』『税大論叢 40 周年記念論文集』(2008 年)。
- (45) 末永英男「税務会計と租税判例」『税務会計研究』第 28 号 (2017 年)。  
末永英男ほか「税務会計と租税判例」『税務会計研究学会報告要旨集』第 29 号。
- (46) 「法人税法 22 条 2 項の『取引』の範囲について—オウブンシャ・ホールディング事件における第三者割当増資を題材にして—」『海外事情研究』第 33 巻第 2 号 (2006 年)。
- (47) 鈴木一水「収益認識の公正処理基準」税務会計研究学会特別委員会『収益認識の会計・税務に関する研究—最終報告—』(税務会計研究学会第 32 回大会)。
- (48) 圖子善信「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」税大ジャーナル 4 号。
- (49) 高木克己「法人税法上の『公正処理基準』の変容」『駒大経営研究』第 43 号。

- (50) 高木清三郎「税法と企業会計との調整意見書について」『税務弘報』第14巻13号(1966年)。
- (51) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務大学校論叢』(1969年)。
- (52) 「課税所得の基本問題(上)－法人税法22条を中心として－」『判例時報』第949号(1980年)。
- (53) 「課税所得の基本問題(中)－法人税法22条を中心として－」『判例時報』第952号(1980年)。
- (54) 「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書」『会計』第92巻第1号(1967年)。
- (55) 「公正処理基準と税法」『租税法研究』第4巻(1977年)。
- (56) 「法人税法における『確定した債務』の研究」『税理』第21巻第9号。
- (57) 武田隆二「課税原理の認識基点」『TKC』第373号(2004年)。
- (58) 忠佐市「税法と会計原則との基本的課題」『会計』第62巻3号臨時増刊(1952年)。
- (59) 富山哲「法人税基本通達の重要事項について」『産業経理』第29巻7号(1969年)。
- (60) 中川一郎ほか「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」『税法学』204号(1967年)。
- (61) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」『法学協会雑誌』第100巻第9号(1983年)。
- (62) 中村継男「會計學講和要領」『大正七年大蔵省税務講習会講義録』(1918年)。
- (63) 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計－無償譲渡等と法人税法二二条二項－」『税大論叢』第11号(1977年)。
- (64) 「法人税の課税所得計算と企業会計(二)－無償譲渡等と法人税法第22条2項－」『税経通信』第33巻第3号(1978年)。
- (65) 「無利息融資と法人税法22条2項及び37条5項」『税経通信』第33巻第11号(1978年)。
- (66) 成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準」『企業会計』第68巻第1号。
- (67) 「法人税法22条第4項『公正処理基準』の検証」『租税研究』第800号。
- (68) 「6つの会計基準と6つの課税所得」『企業会計』第62巻第12号。
- (69) 西野嘉一郎「企業会計原則の終点」『産業経理』12巻7号(1952年)。
- (70) 西原宏一「法人税法の一部改正」『税務弘報』第15巻7号(1967年)。
- (71) 野口浩「確定決算主義の意義と必要性」『税法学』550号(2003年)。
- (72) 濱田洋「国際化の中の確定決算主義」『租税法研究』40号(2012年)。
- (73) 番場嘉一郎「税法における企業の自主的経理の容認(税法と企業会計との調整に関する意見書の解説)」『企業会計』第18巻11号(1966年)。
- (74) 「税法における企業の自主的経理の容認－「税法と企業会計との調整に関する意見書」の解説」『産業経理』第26巻11号(1966年)。
- (75) 番場嘉一郎ほか「座談会・企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」『企業会計』第17巻10号(1965年)。

- (76) 番場嘉一郎・大塚俊二・明里長太郎・斉藤英郎・竹内益五郎「座談会 税制の簡素化はいかに具体化されるか」『産業経理』第27巻5号(1967a年)。
- (77) 番場嘉一郎・武田昌輔・大塚俊二・荒川平四郎「座談会 改正税法について」『産業経理』第27巻8号(1967b年)。
- (78) 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて(昭和42年度版)』。
- (79) 「法人税法の改正」『改正税法のすべて(昭和43年度版)』(1968年)。
- (80) 藤澤弘「所得税法改正法案の立法的研究(一)」『会計』第7巻2号(1929年)。
- (81) 松隈秀雄「税制簡素化部会の中問答申を終えて」『税務弘報』第14巻12号(1966年)。
- (82) 松沢智「無利息融資と『法的基準説』の確立」『税理』第21巻第8号(1978年)。
- (83) 「資産の低額譲渡と法人税法22条2項にいう収益の額」『租税判例研究』、ジュリスト1101号(1996年)。
- (84) 湊良之助「税務會計原則の在り方」『産業経理』11巻7号(1951年)。
- (85) 峯岸秀幸「会計制度委員会報告の公正処理基準への該当性」『青山ビジネスロー・レビュー』第6巻第1号。
- (86) 山田二郎「公正処理基準の機能－消極論の立場から－」『税務会計研究』第5号(1994年)。
- (87) 「収益発生の事由となる無利息融資」『税理』第21巻第8号(1978年)。
- (88) 山本守之「公正処理基準の具体的展開」『税務会計研究』第5巻(1994年)。
- (89) 吉国二郎「税法と企業会計原則一両者の調整に関する企業会計審議会小委員会の報告を中心として一」『産業経理』第12巻8号(1952年)。
- (90) 吉田真也「公正処理基準の帰納的分析－裁判例の検証を中心として－」『租税資料館賞受賞論文集26』。
- (91) 渡邊宏美「無償譲渡からの収益」税務会計研究学会2013・2014年度特別委員会研究報告書『公正処理基準の再検討』(2014年10月)。

## 【その他】

- (1) 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(2006年)。
- (2) 企業会計基準委員会「企業会計基準第11号 関連当事者の開示に関する会計基準」(2006年)。
- (3) 企業会計基準委員会(ASBJ)『企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準』(2018年)。
- (4) 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第30号 収益認識に関する会計基準の適用指針」(2018年)。
- (5) 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(2006年)。
- (6) 企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」昭和41年10月17日(総論三(7))
- (7) 企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(1952年)。

- (8) 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」(1966年)。
- (9) 『企業会計用語辞典』(同文館、1961年)。
- (10) 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 第六版』(2007年)(福島孝夫執筆)。
- (11) 財務省「平成30年度税制改正の解説－法人税法等の改正－」(財務主税局、2018)。  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf).  
(2021年6月1日最終閲覧)
- (12) 産業経理協会編『新会計原則入門』(同友館、1976年)。
- (13) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」(1966年)。  
税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」  
[http://www.soken.or.jp/p\\_document/zeiseishousakai\\_pdf/s4202\\_s42zeiseikaiseihoka.pdf](http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)  
(2018年6月17日最終閲覧)
- (14) 税制調査会『税制調査会第7回税制簡素化特別部会・第7回税制簡素化専門賞委員会合同会議速記録』(1967年)。
- (15) 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及び調整について」昭和41年5月26日(各論Ⅱ(6))
- (16) 日本税法学会『税法学』第204巻(1967年)。
- (17) 日本税法学会『税法学』第205巻(1968a年)。
- (18) 日本税法学会『税法学』第206巻(1968b年)。
- (19) 日本税理士会連合会・税制審議会(会長；金子宏)「企業会計と法人税制のあり方について－平成19年度諮問に対する答申－」、3月17日(2008年)。

## 【裁判例】

- (1) 一審：宮崎地裁平成5年9月17日判決。訴月43巻3号231頁、控訴審：福岡高裁宮崎支部平成6年2月28日『訴務月報』43巻3号。
- (2) 東京地裁平成25年2月25日判決、『訟務月報』第60巻第5号。
- (3) 最高裁平成7年12月19日『訴務月報』43巻3号。